

UACM

Universidad Autónoma
de la Ciudad de México

Nada humano me es ajeno

COLEGIO DE HUMANIDADES y CIENCIAS SOCIALES

LICENCIATURA EN DERECHO

“La Inseguridad Jurídica en las Facultades de Fiscalización del SAT”

**TRABAJO RECEPCIONAL
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO**

P R E S E N T A:

MARTHA ISABEL FLORES NOCHEBUENA

D I R E C T O R

DR. EDUARDO VELÁZQUEZ MARTÍNEZ

Ciudad de México, septiembre de 2021.

SISTEMA BIBLIOTECARIO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE LA CIUDAD DE MÉXICO COORDINACIÓN ACADÉMICA

RESTRICCIONES DE USO PARA LAS TESIS DIGITALES

DERECHOS RESERVADOS[©]

La presente obra y cada uno de sus elementos está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor; por la Ley de la Universidad Autónoma de la Ciudad de México, así como lo dispuesto por el Estatuto General Orgánico de la Universidad Autónoma de la Ciudad de México; del mismo modo por lo establecido en el Acuerdo por el cual se aprueba la Norma mediante la que se Modifican, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones del Estatuto Orgánico de la Universidad de la Ciudad de México, aprobado por el Consejo de Gobierno el 29 de enero de 2002, con el objeto de definir las atribuciones de las diferentes unidades que forman la estructura de la Universidad Autónoma de la Ciudad de México como organismo público autónomo y lo establecido en el Reglamento de Titulación de la Universidad Autónoma de la Ciudad de México.

Por lo que el uso de su contenido, así como cada una de las partes que lo integran y que están bajo la tutela de la Ley Federal de Derecho de Autor, obliga a quien haga uso de la presente obra a considerar que solo lo realizará si es para fines educativos, académicos, de investigación o informativos y se compromete a citar esta fuente, así como a su autor ó autores. Por lo tanto, queda prohibida su reproducción total o parcial y cualquier uso diferente a los ya mencionados, los cuales serán reclamados por el titular de los derechos y sancionados conforme a la legislación aplicable.

UACM

Universidad Autónoma
de la Ciudad de México

Nada humano me es ajeno

COLEGIO DE HUMANIDADES y CIENCIAS SOCIALES

LICENCIATURA EN DERECHO

“La Inseguridad Jurídica en las Facultades de Fiscalización del SAT”

TRABAJO RECEPCIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:

MARTHA ISABEL FLORES NOCHEBUENA

D I R E C T O R

DR. EDUARDO VELAZQUEZ MARTÍNEZ

L E C T O R E S

MTRA. NORMA OLIVARES SÁNCHEZ (UACM)

MTRA. LAURA DIAZ ESCUTIA (UACM)

DR. TONATIUH HERNÁNDEZ CORREA (UACM)

Ciudad de México, septiembre de 2021.

ÍNDICE

DEDICATORIAS AGRADECIMIENTOS

INTRODUCCIÓN 1

I. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN 2

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN 3

III. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN 3

IV. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN 3

V. OBJETIVO GENERAL Y OBJETIVOS ESPECÍFICOS 4

VI. MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN 4

VII. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN Y ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO 5

CAPÍTULO I 7

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LAS CONTRIBUCIONES 7

PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO 8

1.1. CONCEPTO Y GENERALIDADES 8

1.1.1. DIVERSOS ASPECTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA 12

1.2. ASPECTOS FUNCIONALES 14

1.3. LAS CONTRIBUCIONES Y SUS GENERALIDADES 16

1.3.1. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES 17

1.3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES 21

1.4. TIPOS DE CONTRIBUCIONES 24

1.4.1.

..... IMPUE

STOS 25

1.4.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL 34

1.4.3. MEJORAS 38

1.4.4. DERECHOS 41

CAPÍTULO II 45

LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA 45

PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO 46

2.1. CONCEPTO 46

2.2. ÓRGANOS FISCALIZADORES 47

2.2.1. AUTORIDADES FISCALES FEDERALES DEL SAT CON FACULTADES DE

FISCALIZACIÓN 49

2.3. TIPOS DE FISCALIZACIÓN 56

2.4. EL OBJETO DE LA FISCALIZACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS 82

CAPÍTULO III	85
LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL GOBERNADO EN EL ASPECTO FISCAL	85
PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	86
3.1. SEGURIDAD JURÍDICA CONCEPTO.....	86
3.2. LA LEGALIDAD TRIBUTARIA	92
3.3. LOS PROCESOS LEGALES COMO ASPECTO INELUDIBLE PARA IMPERATIVAMENTE REQUERIR EL PAGO DE CRÉDITOS FISCALES.....	97
3.4 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA COMO PRIMER E INELUDIBLE REQUISITO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	104
CAPÍTULO IV	109
LA INDEFENSIÓN JURÍDICA COMO CONSECUENCIA DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN	109
PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO.....	110
4.1. LA FACULTAD DEL EJERCICIO DE FISCALIZACIÓN	110
4.2. CONSECUENCIAS DE OMISIONES O ERRORES EN LA ACTIVIDAD FISCAL POR PARTE DEL GOBERNADO.....	116
4.3. LA ILEGALIDAD DEL ESTADO EN LOS PROCESOS DERIVADOS DE LA FACULTAD DEL EJERCICIO DE FISCALIZACIÓN	122
CONCLUSIONES	142
BIBLIOGRAFÍA	144

DEDICATORIAS

A toda mi familia.

A mi hija Mariana porque siempre has sido y serás el motor para que yo siga adelante, por ti venceré toda adversidad que se me presente en el camino.

Y con dedicatoria especial a una persona que ya no está conmigo en estos momentos, hermanita esto va por ti mi querida Beatriz sé que desde dónde estás, nos estarás cuidando y guiando.

A mis padres por no soltarme de la mano cuando más los necesite, gracias por enseñarme que la dedicación y el trabajo duro logra todas tus metas.

A mi hermano José Alberto que me ha apoyado cuando más lo he necesitado.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Autónoma de la Ciudad de México y el profesorado por todas y cada una de sus enseñanzas.

Agradezco a mi querida UACM y a PESKER porque nunca pensé volver a incorporarme a estudiar una licenciatura, y hoy veo culminado este sueño.

Gracias a mi director de tesis el Dr. Eduardo Velázquez Martínez por la paciencia y por la dedicación que me ha mostrado para poder lograr este objetivo, gracias a mis lectores de tesis Mtra. Norma Olivares Sánchez, Mtra. Laura Díaz Escutia y Dr. Tonatiuh Hernández Correa porque ustedes me han guiado para alcanzar esta meta, agradezco a la Mtra. Monserrat Balcorta Sobrino por ayudarme a estructurar mi tesis.

Gracias a mi primo Alfredo Flores porque me has enseñado muchísimo eres una persona digna de admiración, gracias por darme la oportunidad de incorporarme y seguir aprendiendo.

Gracias a todos mis profesores por su dedicación y esfuerzo al compartir sus conocimientos, experiencias, por ofrecernos un panorama desde PESKER para seguir avanzando y no caer en esos momentos donde el panorama era desolador; lo que nos ofrecieron en ese instante fue una luz al final del túnel.

Gracias a mis queridos amigos porque han estado y seguirán estando conmigo en las buenas y en las malas.

Gracias a todas aquellas personas que me pusieron el pie para caerme porque gracias a eso me hice más fuerte, me levanté y pude continuar aprendiendo, sacándole provecho a todo lo que me dañaba para convertirlo en un gran sueño.

Gracias vida por permitirme disfrutar en estos momentos de una meta más, infinitamente gracias.

INTRODUCCIÓN

I. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Este trabajo en cuanto a pertinencia o justificación de la investigación se sustenta en tres ámbitos, el primero de orden personal, el segundo de carácter profesional y el tercero en el ámbito de la investigación jurídica. En el ámbito personal, llegué al tema en virtud de que la temática por mi propia formación profesional no me es ajena, más cuando en la licenciatura en Derecho en la UACM, revisamos las conceptualizaciones generales del derecho fiscal y luego al terminar la licenciatura, he trabajado de manera directa casos al respecto.

En el ámbito profesional, este estudio es pertinente, ya que la o el estudioso de derecho, cada vez más, debe prepararse y profundizar sobre el mismo, la temática fiscal es una materia muy árida, específicamente dogmática y cambiante anualmente, que requiere la calma y la actualización constante de las y los profesionistas que tienen como objetivo su teorización y práctica cotidiana.

En ese sentido por ello he seleccionado la temática, ya que, como estudiosa del derecho fiscal, me obligo a profundizar en sus diversas aristas y estar constantemente actualizada en el rubro. En el ámbito de la investigación jurídica, pretendo aportar de acuerdo a mis posibilidades, alguna reflexión sobre la temática poniendo en el centro a las y los gobernados, frente a las atribuciones del estado en el ámbito fiscal.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El problema de investigación jurídico básicamente tiene por objeto un análisis de carácter normativo en el ámbito fiscal, particularmente tratar de comprender y explicar, la inseguridad jurídica que se da en nuestro país, y al cual se somete al gobernado frente a las facultades de fiscalización del Sistema de Administración Tributaria. Para ello trato de concatenar bajo un primer momento la actividad financiera del estado y presentar las contribuciones, que son obligaciones de las y los gobernados en este país, por otro lado, se conceptualiza lo que se ha venido entendiendo como fiscalización tributaria, para ya luego entrar, a comprender, problematizar y relacionar la seguridad jurídica como un derecho fundamental, respecto a los alcances de la indefensión jurídica en que se coloca al gobernado como por efecto de las facultades de fiscalización, en particular proveniente del Sistema de Administración Tributaria.

III. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Qué se entiende por la actividad financiera del estado y las contribuciones?

¿De qué manera se conceptualiza la fiscalización tributaria?

¿Cómo funciona la seguridad jurídica del gobernado en el aspecto fiscal?

¿Cuáles son los alcances de la indefensión jurídica como consecuencia del ejercicio de las facultades de fiscalización?

IV. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

A pesar de que en nuestro país existe un gran avance, respecto al reconocimiento de los derechos fundamentales, en materia fiscal, se sigue acentuando la

indefensión jurídica en que se ha colocado al gobernado, cuando el Estado pone en práctica las facultades de fiscalización, en particular proveniente del Sistema de Administración Tributaria.

V. OBJETIVO GENERAL Y OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Analizar la actividad financiera del estado y las contribuciones.

Comprender la fiscalización tributaria.

Valorar la seguridad jurídica del gobernado en el aspecto fiscal.

Explorar los alcances de la indefensión jurídica como consecuencia del ejercicio de las facultades de fiscalización.

VI. MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN

Esta investigación, toma las palabras de profesores, como Fix Zamudio¹, Sánchez Zorrilla² y Witker³, pues se realiza bajo la perspectiva de análisis jurídico normativo, doctrinal e interpretativo, bajo el iuspositivismo, teniendo claro como lo manifiestan los aludidos autores, respecto a la existencia de otros enfoques, modelos o paradigmas de la investigación jurídica que aquí no me interesan, en particular me refiero, a la investigación jurídica social o socio jurídica y la perspectiva jurídica filosófica. Para este caso tomo lo que alega Guastini,⁴ al describir la concepción

¹Fix-Zamudio, Héctor. Metodología, docencia e investigaciones jurídicas. 14 edición. Editorial Porrúa. México. 2007.

²Witker Jorge y Rogelio Larios. Metodología jurídica. Instituto de Investigaciones jurídicas. Serie j. enseñanza del derecho y material didáctico. núm. 17. México. 1997. pág. 133

³Sánchez Zorrilla Manuel. La metodología en la investigación jurídica: Características peculiares y pautas generales para investigar en el Derecho. Revista Telemática De Filosofía Del Derecho, N° 14, 2011. Pág. 317-358

⁴ Guastini, Riccardo. "La Sintaxis del Derecho". Marcial Pons. Madrid, España 2016. Pág. 365-370.

realista y normativista del derecho en cuanto a la creación de ciencia jurídica, ya que al realizar esta investigación, desde mi particular preocupación de la investigación jurídica, intento, sin olvidar mis limitaciones y modestos aportes, sugerir una problematización y comprensión de la inseguridad jurídica que se da en nuestro país, y al cual se somete al gobernado frente a las facultades de fiscalización del Sistema de Administración Tributaria.

VII. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN Y ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO

Utilizo el método analítico-comparativo, deductivo, el primero en el sentido de examinar por partes el sistema normativo aplicable al tema, en un segundo método, analizo el sistema normativo aplicable de lo general a lo particular.

Para esta investigación, de acuerdo a los objetivos de la misma, se emplearán las siguientes técnicas: Básicamente una revisión documental, la cual se basó en información recopilada en tesis, publicaciones en revistas especializadas, artículos académicos, libros, normatividad nacional. Esto para recolectar, seleccionar, analizar y presentar información relacionado al tema en cuestión.

En cuanto a la organización del trabajo, en la introducción se presentan los principales aspectos del proyecto de la investigación, tanto su justificación, planteamiento, preguntas y objetivos, la hipótesis, se incluye el marco teórico.

En cuanto al fondo del capitulado, se presenta el primer capítulo, donde discuto sobre la comprensión de la actividad financiera del estado y las contribuciones. En un segundo capítulo se conceptualiza de manera general, lo que se ha venido entendiendo como fiscalización tributaria. En un tercer capítulo se presenta un

análisis de la seguridad jurídica del gobernado en el aspecto fiscal y finalmente en un cuarto capítulo, se presentan algunos de los alcances respecto a la indefensión jurídica en que se coloca al gobernado, como una consecuencia del ejercicio de fiscalización. Al final de este trabajo, se presentan algunas consideraciones generales o conclusiones generales del trabajo que propongo a debate.

CAPÍTULO I

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y LAS CONTRIBUCIONES

PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

En este apartado se presenta la temática de la actividad financiera del estado, primero abordo algunos de sus conceptos y generalidades, posteriormente se presentan diversos aspectos de la actividad financiera. Luego finalmente, abordo las generalidades y características, tipos de las contribuciones, en particular me refiero a los impuestos, aportaciones de seguridad social, las mejoras y derechos. Paso a desarrollar el mismo.

1.1. CONCEPTO Y GENERALIDADES

A lo largo de la historia el poder en materia financiera se construye como una manifestación del Estado respecto a las y los ciudadanos, de forma que una entidad pública pueda establecer libremente los tributos de cualquier naturaleza en base una relación de poder, de ahí que se hable de un poder financiero. Este poder financiero se entiende como la concentración de la titularidad y ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera, como es: aprobar presupuestos, autorizar el gasto público, establecer y ordenar los recursos financieros necesarios para sufragarlo.

Ahora bien, éste poder hace referencia a la idea de establecer prestaciones sin contraprestaciones. Los tributos o impuestos son los ingresos públicos por excelencia ya que se establecen en un orden de fundamento constitucional que es el deber de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos. Dicho fundamento se encuentra en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

Fracc. IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁵

En la actualidad el Estado realiza diversas actividades con el objeto de buscar el bien común para satisfacer las necesidades sociales. Entre las actividades más importantes que realiza el Estado son:

- A. Creación de servicios públicos
- B. Creación de servicios de asistencia de salud
- C. Incrementar y controlar la producción de alimentos básicos
- D. Controlar los precios de la canasta básica
- E. Controlar y manejar su política monetaria
- F. Regular las actividades económicas entre los particulares
- G. Establecer las normas para que los particulares contribuyan al gasto público
- H. Coordinar y manejar la economía del país

Hay que destacar que dentro de las diversas actividades que tiene el Estado, existe una que es primordial para que los demás puedan trabajar de manera efectiva, la cual recibe el nombre de actividad financiera del Estado.

De modo que tanto los ingresos como los gastos de la entidad estatal se encuentran regulados por su actividad financiera; se puede mencionar que es aquella que logra convertir los ingresos en gastos.

Sainz de Bujanda identifica a la actividad financiera como: “la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido”⁶

La actividad financiera se identifica con la Hacienda Pública en dos sentidos:

⁵CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 41.

⁶ Collado Yurrita, Miguel Ángel, *Derecho Financiero y Tributario*, Barcelona, Ed. Atelier 3ra ed., 2013, p. 27.

- A. Subjetivo: Se refiere a todos aquellos órganos del Estado que realizan la actividad financiera, órganos encargados de establecer los ingresos, así como de asignar el gasto público.
- B. Objetivo: Se refiere a la propia actividad financiera, es decir, a la actividad de los entes públicos dirigida a obtener ingresos y realizar gastos.

Es importante tener conocimiento de la actividad financiera ya que de ésta se derivan los impuestos, por tanto, es necesario estudiar de donde se originan y quien está facultado para la imposición de estos.

El Estado tiene la capacidad de recaudar los impuestos conforme lo señala nuestra Carta Magna que precisa:

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.”

En virtud de lo anterior, el Estado por medio de su Plan Nacional de Desarrollo debe planear, coordinar y orientar la actividad económica del país, a través de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos; estableciendo todas las contribuciones que a su parecer sean necesarias para cubrir los gastos y así cumplir el plan de desarrollo promoviendo el crecimiento económico y lograr una distribución de la riqueza.

A esta actividad se le conoce como actividad financiera estatal, por lo tanto, el Estado es el encargado de obtener los recursos imprescindibles para satisfacer las necesidades públicas. Esto significa, que la actividad financiera es regulada por las Finanzas Públicas, la cual es la encargada de las reglas que el Estado tiene que

seguir para la obtención de recursos y llevar a cabo erogaciones, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para la Asamblea Legislativa la Actividad Financiera es definida como: “el conjunto de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza, la administración y gestión de los recursos patrimoniales, formando parte de las tareas fundamentales que el Estado debe cumplir.”⁷

Retchkmiman K. Benjamín, define a la Actividad Financiera del Estado en base a la economía pública y la define como: “aquella rama del conocimiento que se ocupa de la asignación de recursos económicos, por medio de los gastos e ingresos del Estado, de la distribución del ingreso y de la riqueza mediante los impuestos y transferencias, de mantener la estabilidad económica usando las políticas presupuestales y de deuda de los programas de obras pública y de empresas del Estado.”⁸

En Italia, Francisco Nitti define a la Actividad Financiera del Estado como: “la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que dichas riquezas serán utilizadas”.⁹

Se refieren a las reglas para obtener ingresos y a la correcta aplicación de estos, dando como resultado un mayor aprovechamiento de los recursos del Estado.

Es así como la actividad del Estado se constituye por una combinación de actos, operaciones y tareas que conforme a la legislación debe ejecutar éste para cumplir con los objetivos necesarios y llevar a cabo una serie de fines.

La actividad financiera estatal es una múltiple manifestación del trabajo administrativo, la cual es definida de la siguiente manera:

⁷ Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *El Ingreso Tributario en México*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, 2005, p. 5.

⁸ Retchkmiman, Benjamín, *Teoría de las Finanzas Públicas*, México, Tomo I, Ed. UNAM, 1997, p. 13.

⁹De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2012, p. 15.

“La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”¹⁰

El Estado obtiene la mayor parte de los recursos para el gasto público de los impuestos; el cobro de éstos tiene una justificación para el beneficio colectivo. Sin embargo, para que se allegue de recursos el Estado, es necesario justificar el cobro de las contribuciones; y así tener un propósito para erogarse a un fin específico y programado, del que se encarga el Derecho Presupuestal.

Así mismo, es importante aclarar que el gasto público es:

“El conjunto de erogaciones que cada ejercicio fiscal deberá realizar el gobierno a nivel federal, estatal y municipal, incluyendo las áreas que integran a la administración pública centralizada y paraestatal.”¹¹

Ahora bien, el gasto público se integra de acuerdo con el principio de bienestar social de los gobernados, por tanto, la política del presupuesto debe procurar una mayor eficiencia en la economía del Estado y ser acorde con los principios elementales de equidad, a efecto de cumplir con el requisito de una estabilidad macroeconómica.

1.1.1. DIVERSOS ASPECTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Es preciso considerar que la actividad financiera del Estado no engloba solamente el aspecto económico; sino también se integra con aspectos de orden político, jurídico y sociológico.

- A. Aspecto económico: Esa actividad financiera tiene una dimensión económica dado que se ocupa de la obtención o inversión de los recursos de esta índole; necesarios para cumplir con ciertos fines.
- B. Aspecto político: Plugliesse sostiene que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que este aparece investido, políticos son también estos

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, p. 3.

¹¹ López Villa, Juan Raúl, *Defensa Fiscal contra visitas domiciliarias del SAT y otras formas de comprobación fiscal*, México, Ed. Flores, 2018, p. 1.

mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. Todos los principios económicos, étnicos, sociales, técnicos, jurídicos, que el sujeto público utiliza en el desarrollo de su actividad financiera, independientemente de la eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado.

En el aspecto político se debe atender la naturaleza política del Estado y muy en especial en lo que respecta a las relaciones tributarias, pues “el deber de pagar impuestos, o la potestad de establecerlos, figuran entre los vínculos más tangibles entre el súbdito y el soberano, o entre el ciudadano y la sociedad.

La lucha para eliminar la arbitrariedad de la imposición fue uno de los primeros objetivos del gobierno constitucional.”¹²

- C. Aspecto jurídico: Guiannini precisa con toda razón que la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y es regulada por el Derecho Objetivo.

Constituye una reconocida exigencia del Estado Moderno (que es el componente político de la dominación de una sociedad) - Estado de derecho (que implica un gobierno que proteja en la vida cotidiana) – que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que esta engendra encuentren en la Ley su fundamental orden.

En el aspecto jurídico la actividad financiera se encuentra sometida al derecho positivo.

- D. Aspecto sociológico: En este aspecto resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia decisiva sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los

¹² Musgrave, Richard A., *Teorías de la Hacienda Pública*, Madrid, Ed. Aguilar, 1969, p. 63.

impuestos muchas veces son inspirados y condicionados por anhelos de ciertos grupos sociales que actúan dentro de una organización política.

Con respecto al aspecto sociológico es evidente que repercute directamente de la sociedad, que es de donde se deriva la actividad financiera, en virtud de la cual se influye sobre los grupos de una sociedad.

1.2. ASPECTOS FUNCIONALES

Es necesario ahora identificar cuáles son los aspectos funcionales de la actividad financiera del Estado porque éstos nos identifican lo que se hace con los recursos que obtiene el Estado, así como, cuál es la gestión o manejo de los ingresos y un detalle de cómo se gasta ese dinero.

Por tanto, las funciones del Estado se dividen en tres aspectos fundamentales:

A. La obtención de ingresos.

Es necesario identificar ¿de dónde obtiene los ingresos el Estado? Debemos tener conocimiento de las diferentes fuentes de ingresos, los cuales recurren al Estado para obtener beneficios.

Existen varias clasificaciones de los ingresos; sin embargo, esta investigación la enfoca en los siguientes:

I. Ingresos Ordinarios

Son percepciones que constituyen una fuente normal y periódica de los recursos fiscales; éstos los obtiene el Gobierno Federal como su base principal para financiar sus actividades.

Ahora bien, los ingresos los obtiene el Estado al desempeñar sus actividades de derecho público y como productor de bienes y de servicios, con fundamento en la Ley de Ingresos de la Federación que es publicada

cada año, en la que se desglosa un aproximado de la estimación de recursos que el Estado recaudará en el ejercicio.

Algunos de estos ingresos son: los impuestos, derechos, ingresos por venta de bienes y servicios de los organismos y empresas paraestatales.

II. Ingresos Extraordinarios

Son aquellos recursos de carácter excepcional que provienen de la enajenación de bienes nacional, de la concertación de créditos externos e internos o de la emisión de moneda.

Por tanto, son los ingresos que percibe el Estado en circunstancias excepcionales y sirven para hacer frente a necesidades imprevistas como, por ejemplo: una guerra, epidemias, catástrofes, etc.

En este apartado podemos encontrar a la deuda pública que mantiene el Estado con particulares o con otros países.

B. La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

Estos recursos se pueden obtener del aprovechamiento de sus bienes patrimoniales como, por ejemplo: la ocupación de la vía pública, el arrendamiento y la explotación de sus bienes.

El Estado es propietario de bienes como terrenos, edificios, empresas, obras artísticas, etc., de los que obtiene ingresos derivados de su explotación

C. La realización de un conjunto variado de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno.

El Estado desarrolla un conjunto de actividades económica a favor de sus ciudadanos, para lo que necesita disponer de recursos para cubrir los gastos que conllevan esas necesidades. La actividad desarrollada por el sector

público produce sus propios recursos como resultado de su actividad económica.

Los servicios que presta actualmente el Estado son: el transporte, el suministro de agua, la enseñanza, etc.; éstos generan ingresos que pueden cubrir la totalidad o una parte de los costos de producción de estos servicios.

1.3. LAS CONTRIBUCIONES Y SUS GENERALIDADES

Las contribuciones son ingresos que percibe el Estado mediante aportaciones obligatorias exigidas a los ciudadanos y sirven para que el gobierno cumpla con su función pública; es decir satisfaga las necesidades de la ciudadanía como son la educación, la salud, la impartición de justicia, el desarrollo económico, etc.

Las contribuciones son reconocidas por la ley y deben tener su fundamento en una norma jurídica con el objeto de evitar el abuso de autoridad y siempre acorde a los principios de equidad y justicia. Estas contribuciones se causan cuando el contribuyente sea persona física o moral, se ajuste a cualquier hipótesis señalada en las leyes como un hecho generador de obligación fiscal.

A las contribuciones se les considera prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para cubrir o satisfacer las necesidades públicas y se dividen en:

- A. Impuestos
- B. Derechos
- C. Aportaciones de seguridad social
- D. Contribuciones especiales

Es necesario señalar que en cuanto a la conceptualización correspondiente se efectúa posteriormente.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación señala cual es la clasificación de las contribuciones mismo que preciso a continuación:

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

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.*
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”¹³*

1.3.1. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES

Es necesario identificar cuáles son las características de las contribuciones, por ende, señalo las siguientes:

- A. Es la cantidad que constituye una obligación.

Es decir que debe estar de acuerdo con un fundamento legal, cual es el monto que se deberá aportar por dicha obligación, esta cantidad se establece por medio de tarifas, montos o por una tasa fija.

¹³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1 y 2.

“La tasa, cuota o tarifa es la fórmula numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.”¹⁴

La cantidad se convierte en la base gravable, es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a las que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.

B. Deben estar establecidas en la ley.

Como lo comenté anteriormente es necesario que tenga un fundamento legal, ya que debe ajustarse a un importe equitativo para cada uno de los contribuyentes, por tanto, si carece de fundamento no se le podría llamar contribución, ni mucho menos tendría el carácter de obligación fiscal.

Su objetivo es proteger la imposición de contribuciones ilegales, por eso se establece que para que una contribución sea aplicada, necesita estar fundamentada en una ley. Las leyes como sabemos deben pasar por un proceso legislativo conformado por la iniciativa, discusión, aprobación, sanciones, promulgación e inicio de vigencia.

C. Deben ser proporcional y equitativo.

Es un principio básico ya que se debe adecuar como lo marca nuestra Carta Magna en el artículo 31 que cito a continuación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Este artículo nos menciona “proporcional y equitativa”, la Constitución establece un beneficio de aplicación de las contribuciones al particular, debido a que será necesario establecerlas tomando en cuenta su capacidad económica y contributiva del individuo.

¹⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2000, p. 217 y 218.

Hugo Carrasco Iriarte establece que:

*“La proporcionalidad radica en que el sujeto pasivo debe contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica; y la equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.”*¹⁵

La proporcionalidad se encarga de proteger a los individuos del pago injusto de las contribuciones, su objetivo es lograr que personas físicas o morales paguen de acuerdo con su capacidad contributiva.

La equidad busca proteger la desigualdad fiscal, la cual implica dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, para que de esta forma no exista una preferencia desleal sobre algún contribuyente.

Por tanto, un impuesto o contribución es justo y equitativo cuando es general y uniforme; la generalidad consiste en que todas las personas cuya situación jurídica o hecho, coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal debe pagar impuestos.

D. Están a cargo de personas físicas y morales.

Son las personas obligadas a contribuir al gasto público, también conocidas como sujeto pasivo al que se le llama contribuyente y el responsable solidario; éste es el que percibe el ingreso u obtiene algún beneficio en su patrimonio, por tal motivo es el sujeto obligado a contribuir. Mas adelante abordare con más detalle al sujeto pasivo.

E. Se deben encontrar en una situación jurídica prevista por la ley.

Esto significa que debe haber obtenido un ingreso o encontrarse en un hecho generador de contribución previsto en la ley. Al hablar de una situación jurídica prevista en ley, se debe analizar cómo se encuentra una persona física o moral en un hecho generador.

¹⁵Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, 4ta Edición, Oxford University, 2000, p. 100-102.

Por tanto, al nacer una obligación fiscal se reconocen dos hechos como lo establece Ana Laura Gordoa:

“Primero, el hecho imponible que es la causación de un impuesto prevista en la ley, y el segundo, el hecho generador que se da cuando se realizan los supuestos del hecho imponible.”¹⁶

Es decir; al momento de obtener un ingreso, nace la obligación de pagar la contribución respectiva.

F. Se deben destinar a cubrir los gastos públicos.

Forma parte de un principio el cual garantiza que las erogaciones que efectúe el Estado serán aplicadas exclusivamente a los gastos públicos. Es la principal justificación de la relación jurídico-tributaria, en virtud de que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear el gasto público.

Existen contribuciones que por su naturaleza se puede ver el fin específico en el gasto público, por ejemplo, las mejoras que son contribuciones que se benefician de manera directa por obras públicas. Sin embargo, los impuestos no podemos ver el uso que se le da directamente.

Margain Manautou dice que:

“El gasto público es toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos por el presupuesto.”¹⁷

Por disposición constitucional solo se deberá pagar contribuciones para que el Estado haga el gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente estarán dirigidas a cubrir los servicios públicos y atender a las necesidades del Estado. ¹⁸

¹⁶ Gordoa López, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2012, p. 33.

¹⁷ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, p. 147.

¹⁸ Faya Biesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, México, Editorial Porrúa, 2012, p. 37.

1.3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Ahora bien, por otro lado, es importante identificar que las contribuciones cuentan con sujetos que son clasificados en activo y pasivo; éstos son muy importantes de identificar mismos que describo a continuación:

A. El sujeto activo.

“Es quien tiene facultad para exigir el cumplimiento de la obligación (Federación, Estados y Municipios). Hay algunas excepciones a esta regla, pues existen sujetos activos diferentes a los antes mencionados, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta a la del Estado.”¹⁹

Los sujetos activos denominados Organismos Fiscales Autónomos que son organismos públicos descentralizados tienen el carácter de autoridad fiscal para realizar ciertas atribuciones. Estos tienen facultades para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por si mismos o a través de las Oficinas Federales de Hacienda.

Como ejemplos de estos organismos están Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, etc. Por tanto, podemos concluir que “el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, ya sea federación, Estado o Municipios y el Distrito Federal (ahora Ciudad de México) y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.”²⁰

B. El sujeto pasivo.

¹⁹ Saldaña Magallanes, Alejandro, *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*, México, Ediciones Fiscales ISEF 1ra. Edición, 2005, p. 71.

²⁰ SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, *Folleto Prodecon “Lo que todo contribuyente debe saber”*, México, Gobierno de la República, 2017, p. 13-14.

En el otro extremo se encuentra el sujeto pasivo que es la persona física o moral que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

Nuestra legislación no hace referencia a una clasificación de sujetos pasivos, “la ley simplemente distingue entre el sujeto pasivo responsable principal o directo, al que llama contribuyente y el responsable solidario, categoría que engloba cualquier otra clasificación que pudiera hacerse sobre el sujeto pasivo.”²¹

El sujeto pasivo es el que responde a la categoría de contribuyente en nuestra legislación. Es quien realiza el hecho generador o quien percibe el ingreso, quien obtiene en forma directa un beneficio que incrementa su patrimonio, y en tal virtud es el obligado directo al pago de la contribución por adeudo propio.

Como ejemplo de lo anterior, esta quien obtiene directamente un ingreso, como puede ser el salario, la renta de inmuebles, o quien percibe honorarios por cualquier causa.

C. El sujeto pasivo solidario.

Son responsables solidarios con los contribuyentes como lo señala el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

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

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.*
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.*
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.*

²¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 2007, pág. 115.

- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de esta.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.
- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.
- XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.”²²

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya hecho, la ley precisa quienes son los sujetos pasivos solidarios y las hipótesis o presupuestos que dan origen a tal responsabilidad.

1.4. TIPOS DE CONTRIBUCIONES

Los impuestos son el ingreso principal que obtiene el Estado Mexicano, a través de estos es como se financian en mayor medida los servicios públicos y demás gastos en que incurre el gobierno.

Representan para los gobernados la mayor parte de sus obligaciones en materia tributaria, ya que, al realizar cualquier actividad económica, estarán obligados a determinar y pagar los impuestos a su cargo. Por tal motivo es imprescindible que todos los ciudadanos tengan una noción básica de lo que grava cada impuesto y las obligaciones a las que estarán sujetos a pagar.

Según Luis Felipe Dorantes Chávez y Mónica Gómez Marín la característica de los impuestos es:

“Los impuestos o contribuciones tienen como principal característica el ser aportaciones económicas que realizan los gobernados de manera unilateral, puesto que no reciben de

²² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 33-35.

manera directa un servicio del Estado, sino que los servicios que son devueltos benefician a todos de manera colectiva.”²³

Los impuestos se caracterizan debido a que se determinan en cantidades liquidas, esto es, moneda de curso legal. En ocasiones los contribuyentes pueden realizar pagos en especie, pero esto es excepcional, como por ejemplo que se tome un bien mueble o inmueble para saldar un adeudo fiscal.

Lo más importante, los impuestos deben estar establecidos en la ley, debiendo cumplir con el principio de legalidad. La ley debe señalar quienes son los sujetos obligados, que grava el tributo, cuáles son los supuestos de causación (hecho imponible), la cantidad que se va a gravar, es decir, la base del impuesto, la tarifa o tasa aplicable, la forma y fecha de pago, y las sanciones por el incumplimiento.

Existen varios tipos de contribuciones las cuales se clasifican en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación que señalo a continuación:

“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.”²⁴

1.4.1. IMPUESTOS

Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en una situación jurídica o hecho prevista en la ley, es decir, para ser sujeto de un impuesto es necesario estar apegado a una cuestión normativa que trata dicho impuesto.

Los impuestos son contribuciones en dinero o especie que deben pagar las personas físicas y morales, mexicanas o extranjeras, cuando realizan el acto jurídico establecido en la norma, es decir, al colocarse en el supuesto normativo: su finalidad es cubrir los gastos públicos.

A continuación, cito una lista de algunos impuestos en México:

²³ Dorantes Chávez, Luis Felipe, y Gómez Marín, Mónica Ekateri, *Derecho Fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2014, p. 110.

²⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 1.

A. Impuesto sobre adquisición de inmuebles

Es un impuesto local y es conocido también como traslado de dominio, es aquel gravamen que paga el notario directamente a la entidad a la que pertenece el inmueble, éste se abona a la Secretaría de Finanzas no al Servicio de Administración Tributaria. Como ya mencioné es un impuesto estatal por lo cual cada entidad determinará la tasa en sus leyes fiscales de cada año.

El impuesto sobre adquisición de inmuebles (ISAI) se genera cuando se adquiere un inmueble, ya sea un terrero sin construir o una casa o departamento nuevo o usado. Se paga en el momento que se lleva a cabo la escrituración del terreno, casa o departamento que se ha adquirido. El responsable en cobrar y trasladar este impuesto es el Notario Público.

Su fundamento legal surge del artículo 115 fracción IV constitucional mismo que cito a continuación:

“Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

“IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.”²⁵

B. Impuesto sobre la renta

“El impuesto sobre la renta (ISR) es el más importante porque grava los ingresos de todo tipo que perciben las personas físicas o morales. Este

²⁵ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 109, 111.

impuesto grava la renta, ganancia o utilidad obtenida, esto es, los ingresos menos los gastos en que haya incurrido la persona física o moral, siempre que los gastos sean indispensables y estén relacionados con la obtención de los ingresos gravados.”²⁶

En México, este impuesto se paga solo cuando el contribuyente obtiene una ganancia o beneficio en el año fiscal de referencia. Es un impuesto directo porque grava directamente en la fuente de la riqueza.

Su fundamento legal lo encontramos en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que cito a continuación:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”²⁷*

C. Impuesto al valor agregado

Es una contribución federal e indirecta porque el IVA grava el consumo que se produce en el momento de adquirir algún bien o servicio en particular debiéndose pagar adicional al precio del bien o servicio adquiridos. Existen diversas tasas según el rango al que corresponde el producto en cuestión. El

²⁶ Dorantes Chávez, Luis Felipe, y Gómez Marín, Mónica Ekateri, *op. Cit.*, p. 112.

²⁷ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1.

gravamen de este impuesto se aplica sobre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento de uso temporal de bienes, y la importación de bienes y servicios. Su fundamento lo encontramos en el artículo 1 de la Ley del IVA que cito a continuación:

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.*
- II.- Presten servicios independientes.*
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*
- IV.- Importen bienes o servicios.”²⁸*

D. Impuesto sobre loterías, rifas sorteos y concursos

Aquellos ingresos obtenidos por la celebración o pago de la obtención de premios como son la lotería, rifas, sorteos, juegos de apuestas o concurso de cualquier clase celebrado en México, estarán sujetos a este impuesto.

Cuando una persona física que resida en México obtenga un premio, donativo o préstamo; estará obligado a informar al SAT en su declaración anual siempre y cuando conjunta o individualmente no exceda de \$600,000 pesos.

La base para el pago del impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, la encontramos en el artículo 138 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que cito a continuación:

“Artículo 138. El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas entidades

²⁸ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1.

federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.”²⁹

Su fundamento legal lo encontramos en el art. 137 de la Ley del ISR misma que cito:

“Artículo 137. Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.”³⁰

E. Impuesto sobre automóviles nuevos

Es un impuesto federal que administra el Estado, grava la enajenación (venta) de automóviles nuevos por primera vez al consumidor o la importación definitiva de automóviles al país.

“El objeto del Impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN) es gravar la enajenación e importación de automóviles nuevos. Su base es el precio de venta, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, cobrado al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor o comerciante autorizado en el ramo de vehículos.”³¹

Su fundamento está contemplado en el art. 1 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos que cito a continuación:

“Art.1. Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

²⁹ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, *op. Cit.*, p. 150.

³⁰ *Ibidem*, p. 150.

³¹ SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, *op. Cit.*, p. 80.

- I. *Enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.*
- II. *Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos*³²
- III.

F. Impuestos al comercio exterior

En comercio exterior que es un conjunto de transacciones de naturaleza comercial y financiera, en el que implica el intercambio de bienes y servicios entre un país en particular con otros países o naciones.

En comercio exterior los impuestos generales de exportación e importación son los aranceles. La tasa arancelaria se conoce como TIGIE definida por la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación. Su fundamento legal lo encontramos en la Ley de Comercio Exterior que cito:

“Artículo 12.- Para efectos de esta Ley, los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales podrán ser:

- I. Ad-valorem, cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía.*
- II. Específicos, cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida, y*
- III. Mixtos, cuando se trate de la combinación de los dos anteriores*³³

G. Impuesto especial sobre productos y servicios

El Impuesto especial sobre productos y servicios (IEPS) es un impuesto especial que se aplica a la producción de ciertos bienes y a determinados servicios. Estos bienes y servicios, por lo general, causan un perjuicio social o su consumo no es deseado.

³²LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1.

³³ LEY DE COMERCIO EXTERIOR, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 5.

Este impuesto grava especialmente la producción y venta de todo tipo de alcoholes, tabacos, combustibles, productos como el refresco, bebidas hidratantes y revitalizantes.

“Los servicios que grava este impuesto son: servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación (venta) de: bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico. También se gravan los servicios de juegos de apuestas y sorteos, y los de telecomunicaciones.”³⁴

Su fundamento legal lo encontramos en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que cito a continuación:

“Art. 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- 1. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.*
- 2. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.”*³⁵

H. Impuestos sobre tenencia o uso de vehículos

Es un impuesto que alcanza a las personas que están registrados como propietarios de automotores. Es importante identificar que el gravamen dependerá de cada Entidad Federativa.

Ahora bien, con la finalidad de apoyar a la economía se les otorgó a las personas físicas y morales, a partir del 2018 un estímulo fiscal que

³⁴ SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, *op. Cit.*, p. 76.

³⁵ LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1.

consiste en un subsidio del 100% a la tenencia, sin embargo, para tener acceso a este beneficio fiscal se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) No presentar adeudos de tenencia de ejercicios anteriores al 2018
- 2) Cubrir a más tardar el 2 de abril de 2018 los derechos del refrendo de placas de matrícula
- 3) Que el valor de factura del automóvil incluyendo el IVA no exceda de \$250,000

I. Impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal

Este impuesto es conocido como el impuesto sobre nóminas, en algunos Estados se le conoce como impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal; es un impuesto estatal que grava la realización de pagos en dinero por el concepto de remuneraciones al trabajo.

Este impuesto obliga a personas físicas o morales en su carácter de patrones y al realizar pagos por remuneración a sus trabajadores, estarán sujetos al pago de este impuesto. La tasa es variable dependiendo del Estado donde se encuentre el sujeto obligado a este impuesto.

A continuación, enlista los Estados y sus porcentajes de los cuales están obligados a pagar este impuesto:

Entidad Federativa	Porcentaje del Impuesto
Aguascalientes	2.00%
Baja California	1.80%
Baja California Sur	2.50%
Campeche	de 2.00% a 3.00%
Chiapas	2.00%
Chihuahua	3.00%
Coahuila	2.00%

Colima	2.00%
Ciudad de México	3.00%
Durango	2.00%
Estado de México	3.00%
Guanajuato	2.00%
Guerrero	2.00%
Hidalgo	de 0.5% a 2%
Jalisco	2.00%
Michoacán	2.00%
Morelos	2.00%
Nayarit	2.00%
Nuevo León	3.00%
Oaxaca	3.00%
Puebla	3.00%
Querétaro	2.00%
Quintana Roo	2.00%
San Luis Potosí	2.50%
Sinaloa	2.40% a 3.00%
Sonora	2.00%
Tabasco	2.50%
Tamaulipas	3.00%
Tlaxcala	3.00%
Veracruz	3.00%
Yucatán	2.50%
Zacatecas	2.50%

J. Impuesto predial

Este impuesto predial lo debe pagar cualquier persona que sea dueña de una propiedad, sin importar el uso que se le cómo puede ser habitacional o comercial. Es considerado también como un impuesto municipal, debido a que su cobro o recaudación está a cargo de los municipios.

El impuesto predial grava la propiedad de los bienes inmuebles, para ello el catastro municipal lleva un registro de los predios establecidos en el territorio municipal, los gobernados entonces deben dar aviso de las construcciones o modificaciones de sus inmuebles, así como de las divisiones o fusiones de los predios de su propiedad.

Este impuesto se calcula sobre la base gravable que el valor catastral de los inmuebles, es decir el valor de los inmuebles, valor del terreno y de la construcción. Sin embargo, es importante aclarar que dicho valor dependerá de la legislación local donde se encuentre el bien inmueble.

El artículo 107 del Código Financiero del Estado de México y Municipios lo describe de la siguiente manera:

“Artículo 107.-Están obligados al pago del Impuesto Predial las personas físicas y jurídicas colectivas que sean propietarias o poseedoras, según se trate, de inmuebles en el Estado.”³⁶

El cálculo para el pago del predial se realizará tomando como base el valor del suelo, dependiendo donde se encuentra el inmueble, el valor de la construcción y el tipo de inmueble, número de pisos, superficie del terreno y la superficie de la construcción, así mismo, dependerá también la antigüedad del inmueble.

1.4.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

La obligación de contribuir al gasto público en forma de aportaciones de la seguridad social se origina en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente:

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

- IV. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”³⁷*

³⁶ CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS, México, H. LIII Legislatura del Estado de México, 2020, p. 137.

³⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 1.

En este caso, las personas que menciona esta fracción se refieren a instituciones como, por ejemplo: el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Sin embargo, no hay que perder de vista que existen otras instituciones que se encargan de recibir las contribuciones por aportaciones de seguridad social.

Por otra parte, las contribuciones por concepto de aportaciones de seguridad social, es la manera de intervención del Estado en el ámbito de la protección y la búsqueda del bienestar de la sociedad, con el propósito de que los Institutos de Seguridad Social estén en posibilidad de garantizar el pago de las pensiones, el servicio médico y otras prestaciones a que tiene derecho la población asegurada y sus beneficiarios.

Las aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones establecidas en la ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o bien, por las personas que se beneficien directamente por servicios de seguridad social brindados por el Estado.

Las aportaciones de seguridad social son los aportes económicos que hacen los gobernados, patrones y trabajadores a fin de que el Estado ofrezca servicios de seguridad social a los trabajadores afiliados.

Para Luis Humberto Delgadillo las aportaciones de seguridad social son: “cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos de vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales, y apoyos para capacitación, entre otros.”³⁸

Ahora bien, es necesario identificar el concepto de seguridad social que es un conjunto de instituciones, principios, normas y disposiciones que protegen a todas las personas contra cualquier contingencia que pudiera surgir y prevenirlas,

³⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. Cit.*, p.55 y 56.

con el fin de permitir un bienestar en diferentes aspectos como lo son: moral, económico, social y cultural.

Una definición de Alberto Briceño Ruiz “es que la seguridad social es un conjunto de mecanismos destinados a la cobertura de las contingencias sociales de todos los habitantes del país; es parte del espectro de funciones sindicales, tanto de las asociaciones obreras como empresariales.”³⁹

Otra definición es que “la seguridad social es vista como un ordenamiento jurídico, representa el conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias que protegen a los trabajadores y a sus familiares o dependientes económicos contra los riesgos susceptibles de reducir o suprimir sus ingresos, como consecuencia de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo o enfermedad profesional, desempleo, invalidez, vejez y muerte.”⁴⁰

Es importante mencionar que se incluyen estas contribuciones por primera vez en la Ley de Ingresos de la Federación de 1997, se hizo con el fin de dar cabida a las cuotas y aportaciones a las siguientes instituciones:

- A. Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- B. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).
- C. Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).
- D. Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

Las aportaciones de seguridad social son:

- A. Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por los patrones, para el Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.
- B. Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.

³⁹ Briceño Ruíz, Alberto, *Derecho de la seguridad social*, México, 2ª ed. Oxford University Press, 2015, p. 13.

⁴⁰ Sánchez Castañeda, Alfredo, *Diccionario de derecho laboral*, México, Oxford University Press, 2005, p. 148.

- C. Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los trabajadores.
- D. Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

Los elementos que constituyen las aportaciones de seguridad social son:

- A. Cuota al IMSS
- B. Enfermedades y maternidad
- C. Guarderías
- D. Prestaciones para pensionados
- E. Invalidez y vida
- F. Retiro, cesantía y vejez
- G. Prestaciones en especie
- H. Riesgo de trabajo
- I. Cuotas al INFONAVIT

El fundamento legal de las aportaciones de seguridad social lo encontramos en la Constitución en el artículo 123 fracciones XIV y XXIX que señala lo siguiente:

“XIV. Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.”

Por tanto, las aportaciones de seguridad social al ser contribuciones son prestaciones pecuniarias de carácter coactivo impuestas por Estado, las cuales forma parte de los recursos financieros de organismos descentralizados que

proporcionan servicios de seguridad social, considerando la capacidad de contribuir del causante, se trata de una contribución peculiar con un sentido social.

1.4.3. MEJORAS

Las contribuciones de mejoras son contribuciones que establece el Estado a cargo de algunas personas para costear una obra pública o un servicio que brinda ventajas económicas o bienestar social a aquellas personas, a su familia o su comunidad, tales como carreteras, mercados, escuelas, etc.

Dentro de las contribuciones federales especiales se encuentran las contribuciones de mejoras las cuales en el artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

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

- V. *Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”⁴¹*

De acuerdo con este apartado las mejoras se pueden definir como una obligación legal de derecho público que grava la utilidad de una obra o el servicio realizado por el Estado, se toma como base el beneficio o el costo derivado de las obras o servicios para cada ciudadano, siempre acorde al principio de proporcionalidad y equidad; la contribución va en razón al beneficio obtenido y determinado.

Como lo cite anteriormente, el artículo 2 fracción III del CFF los sujetos obligados de esta contribución son las personas físicas o morales que se beneficien de forma directa por las obras públicas.

Ahora bien, en el plano federal la contribución de mejora que existe es la relativa a las obras de infraestructura hidráulica, para lo cual existe la Ley de

⁴¹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, *op. Cit.*, p. 1.

Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, la cual señala lo siguiente:

“ARTICULO 2o.- Los sujetos obligados al pago de la contribución de mejoras establecidas en esta Ley, son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa por las obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas en los términos del artículo anterior.

Se entiende que las personas se benefician en forma directa de las obras públicas federales, cuando pueden usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, al utilizarse dichas obras.

ARTICULO 3o.- La base de la contribución será el valor recuperable de la obra pública federal determinado y actualizado en los términos del presente artículo.

El valor recuperable de la obra pública federal se integrará de la siguiente forma:

I.- Con las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de las mismas, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos de financiamiento generados hasta el momento de la publicación del valor recuperable, sin incluir los gastos de administración, supervisión e inspección de la obra o de operación, conservación y mantenimiento para prestar el servicio de suministro de agua.

II.- Al valor que se obtenga, se le disminuirá:

- a) El monto de los subsidios que se le destinen conforme al Presupuesto de Egresos de la Federación.*
- b) El monto de las donaciones, cooperaciones o aportaciones voluntarias.*
- c) Las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieren sido utilizados en la obra.*
- d) Las amortizaciones del principal del financiamiento de la obra respectiva, efectuadas con anterioridad a la publicación del valor recuperable.*

III.- Las erogaciones llevadas a cabo con anterioridad a la fecha en que se publique el valor recuperable de la obra y se ponga total o parcialmente en servicio la misma o beneficie en forma directa a algún contribuyente, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente a la fecha en que se publique el valor recuperable entre el respectivo índice que corresponda a cada uno de los meses en que se realizó la erogación correspondiente.

Cuando no se disponga de la calendarización mensual de erogaciones, se podrá hacer el cálculo utilizado para el año en que se efectuaron las mismas, el promedio anual del citado índice.

Asimismo, deberán actualizarse las disminuciones a que se refiere la fracción II de este artículo conforme al procedimiento antes señalado.

La documentación relativa al valor de la obra podrá ser consultada en la Comisión Nacional del Agua, por las personas obligadas a pagar esta contribución, durante un año contado a partir de la fecha en que se ponga en servicio la obra.

ARTICULO 5o.- La tasa general que deberán cubrir los contribuyentes que se beneficien en forma directa por obras públicas federales de infraestructura hidráulica será el 90% del valor recuperable de la obra pública a que se refiere el artículo 3o. de esta Ley.

La tasa a que se refiere el párrafo anterior se pagará a través de cuotas determinadas a cada contribuyente en la forma que se establece en esta Ley. Dicha determinación se efectuará por la Comisión Nacional del Agua en cada caso particular.

ARTICULO 10.- Las contribuciones a que se refiere esta Ley, se causarán respecto a cada contribuyente, una vez que se haya puesto en servicio total o parcialmente la obra hidráulica correspondiente, en el momento en que se beneficien en forma directa al usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar dichas aguas nacionales.

Se considera que se benefician en forma directa por la obra hidráulica, para efectos del párrafo anterior, el contribuyente que realice las acciones necesarias para recibir el agua, utilizar la infraestructura construida o se conecte con el sistema hidráulico respectivo.

ARTICULO 11.- La contribución a que se refiere esta Ley, se pagará semestral o anualmente...⁴²

Por consiguiente, debemos entender que las contribuciones de mejora son la aportación que realizamos al Estado para cubrir parte de los gastos generados por la realización de una obra o servicio público de interés de todos y que nos beneficia a todos.

Así mismo, es importante resaltar que las contribuciones de mejora son de dos tipos:

⁴² LEY DE CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS POR OBRAS PÚBLICAS FEDERALES DE INFRAESTRUCTURA HIDRAÚLICA, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, págs. 1-2, 4.

- A. Infraestructura: Carreteras, banquetas, edificios, bardas, áreas verdes.
- B. Servicios Públicos: Alumbrado, drenaje, alcantarillado, pavimentación, restauración de obras públicas.

1.4.4. DERECHOS

“Los derechos son contribuciones establecidas por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público,”⁴³ tales como expedición de pasaportes, copias certificadas, servicios migratorios, servicios de publicación en el Diario Oficial de la Federación, legalización de documentos, entre otros.

Son aportaciones que los ciudadanos realizamos por el uso o el aprovechamiento de bienes que son dominio público o por una contraprestación de servicios públicos recibidos, el fin es costear el gasto público del Estado.

Para Pugliese los derechos son “servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano”.⁴⁴

Los derechos tienen como fundamento legal el artículo 2 fracción IV del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”⁴⁵

⁴³ SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, *op. Cit.*, p. 39.

⁴⁴ Pugliese, Mario, *Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, p. 42.

⁴⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 1

Ahora bien, si analizamos esta fracción podemos identificar que se desprenden dos tipos de derechos:

A. Derechos de servicio

Aquellas contribuciones que consisten en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Para entender los derechos por servicio es necesario identificar los lineamientos establecidos por el legislador para establecer un derecho, por tanto, el artículo 1º y 2º de la Ley Federal de Derechos a la letra dice:

“Artículo 1o.- Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio.

Cuando se concesione o autorice que la prestación de un servicio que grava esta Ley, se proporcione total o parcialmente por los particulares, deberán disminuirse el cobro del derecho que se establece por el mismo en la proporción que represente el servicio concesionado o prestado por un particular respecto del servicio total.

Las cuotas de los derechos que se establecen en esta Ley se actualizarán anualmente el primero de enero de cada año, considerando el periodo comprendido desde el decimotercer mes inmediato anterior y hasta el último mes anterior a aquél en que se efectúa la actualización.

(...)

Artículo 2o.- Los derechos que se establecen en esta Ley se pagarán en el monto, forma, lugar y época de pago que en cada capítulo se señalan. Cuando en el capítulo respectivo no se establezca la forma, monto, lugar y época de pago se aplicarán estas disposiciones.

(...)⁴⁶

Podemos observar que los derechos por prestación de servicios deben ser impuestos en relación con el costo total del servicio, esto es importante tener en cuenta porque muchas veces el Estado pretende darles el mismo tratamiento legal y fiscal a los derechos como al de los impuestos, estableciendo tasas que en nada se relacionan con el origen y sentido del derecho.

Estos derechos de servicio tienen su regulación en una ley propia que es la Ley Federal de Derecho y en el Código Fiscal de la Federación.

B. Derechos de uso del dominio público

Contribuciones que consisten en aprovechar los bienes de dominio público de la Nación.

“Estos derechos tienen su regulación en la Ley Federal de Derechos y en ocasiones en leyes que regulan su materia como sucede con la Ley de Bienes Nacionales.”⁴⁷

Esto significa que existe la obligación de pagar esta contribución, cuando un particular hace uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación.

Son bienes de dominio público de la Nación, los que se contemplan en el artículo 3ro. de la Ley General de Bienes Nacionales (LGBN) que a continuación cito:

“Artículo 3.- Son bienes nacionales:

I.- Los señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; 42, fracción IV, y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

II.- Los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de esta Ley;

III.- Los bienes muebles e inmuebles de la Federación;

IV.- Los bienes muebles e inmuebles propiedad de las entidades;

⁴⁶ LEY FEDERAL DE DERECHOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1 y 2.

⁴⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, págs. 330 y 331

V.- Los bienes muebles e inmuebles propiedad de las instituciones de carácter federal con personalidad jurídica y patrimonio propios a las que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos les otorga autonomía, y

VI.- Los demás bienes considerados por otras leyes como nacionales.”⁴⁸

Así mismo, es importante mencionar que la Ley Federal de Derechos, en su título II, es la norma que nos enumera cual será la cuota que se tiene que pagar por cada bien usado o aprovechado.

Por tanto, para entender los derechos como tributo, en esta ocasión me refiero a montos en dinero que pagan los gobernados al Estado cuando éste les presta un servicio público de manera directa y específica. Es decir, toda persona que necesite el servicio público, para obtenerlo deberá pagar las cuotas correspondientes.

El maestro Rodríguez Lobato señala las siguientes características de los derechos:

- I. *“El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste.*
- II. *El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*
- III. *El cobro debe fundarse en ley.*
- IV. *El pago es obligatorio.*
- V. *Debe ser proporcional y equitativo.*”⁴⁹

Por tanto, concluyo con las siguientes características principales de los derechos:

- I. Se trata de una contraprestación porque el gobernado paga por recibir un bien o servicio público de manera directa.
- II. Se paga en dinero.
- III. El gobernado solicita un servicio público del Estado que lo beneficia de forma particular y directa.
- IV. Su finalidad es cubrir el costo que tiene el bien o servicio público de que se trate.

⁴⁸ LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 2 y 3.

⁴⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford University Press, 2014, p. 75 y 76.

CAPÍTULO II

LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

En este apartado abordo la fiscalización tributaria, primero expreso algún concepto al respecto, posteriormente se describen los llamados órganos fiscalizadores, las autoridades fiscales federales pertenecientes al Sistema de Administración Tributaria con facultades de fiscalización y finalmente paso a realizar un análisis respecto de los tipos, objeto y consecuencia de la fiscalización. Enseguida abordamos las temáticas.

2.1. CONCEPTO

En México existe como parte de su gobierno un órgano que desarrolla la función de vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, misma que es depositada en las Administraciones Tributarias. Son precisamente estas Administraciones quienes específicamente con sus áreas de Auditoría o Fiscalización se encargan de aplicar las estrategias de revisión a los contribuyentes con la finalidad de incrementar la recaudación, creando al mismo tiempo la percepción de riesgo en el contribuyente si es que incumple en sus obligaciones ante el Fisco Federal.

La fiscalización es un medio que tiene la autoridad para determinar si se están cumpliendo con las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

La fiscalización “es la inspección a personas, entidades o actividades para comprobar si pagan impuestos o examinar, controlar o criticar las acciones de otro, por lo que uno de los significados de la palabra fiscalización es control.”⁵⁰

Fiscalizar es el proceso de revisar, auditar y vigilar a detalle la congruencia entre los objetivos planteados y las metas alcanzadas en materia de contabilidad, finanzas, presupuestos, avances y beneficios económicos, endeudamiento en cada uno de los entes de la administración pública y los Poderes de la Unión, en cada

⁵⁰ Márquez Gómez, Daniel, *La función de la fiscalización*, Argentina, Omeba, 1987, pág. 164.

ejercicio fiscal. Implica controlar las actividades del Estado para confirmar que se ajusten a los principios de legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

La Constitución faculta de manera exclusiva a la Cámara de Diputados a nivel federal para fiscalizar el destino de los recursos aprobados una vez que el gasto público ha sido ejercido.

Para tal efecto se auxilia de la Auditoría Superior de la Federación, que es la encargada de la revisión de la cuenta pública del año anterior con el objetivo de evaluar los resultados de la gestión financiera y comprobar el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, en cuanto a los ingresos y gastos públicos, así como la deuda pública, incluyendo la revisión del manejo, la custodia y la aplicación de recursos públicos federales, así como de la información financiera, contable, patrimonial y presupuestal.

Sin embargo, mi investigación la enfocaré a las autoridades fiscales y la forma en que ejercen sus facultades en las personas físicas y morales.

2.2. ÓRGANOS FISCALIZADORES

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) surge el 1 julio de 1997 como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación.

El Servicio de Administración Tributaria “es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación tanto fiscal como aduanera; con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan de manera proporcional y equitativa al gasto público”⁵¹.

A este órgano se le atribuyeron facultades tributarias, dentro de las que se encuentran el verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, es decir, evitar las posibles causas de omisión de pagos a esta autoridad. De aquí surge la necesidad

⁵¹ <https://www.sat.gob.mx> fecha de consulta 30 de agosto de 2020.

de verificar el cumplimiento y por tanto la fiscalización es una manera de comprobar que se estén cumpliendo con las obligaciones de todos los contribuyentes.

Conforme a la Ley del SAT⁵², este organismo cuenta con las siguientes atribuciones:

- A. Recaudar impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo con la legislación aplicable,
- B. Dirigir los servicios aduanales y de inspección
- C. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales
- D. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, conforme a los Tratados Internacionales de los que México sea parte
- E. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales
- F. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento fiscal y aduanera, y en su caso, ejercer las facultades de comprobación
- G. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de tener un control
- H. Allegarse de la información necesaria para determinar la procedencia de los ingresos de cada contribuyente

Ahora bien, para poder alcanzar su objetivo el SAT a partir de este momento, ha buscado los medios y normas de procedimiento para implementar su forma de actuar.

El procedimiento que ha llevado a cabo para exigir el cumplimiento es la coerción por medio de normas que están fundamentadas en la ley, y hacerle saber al contribuyente que será acreedor a sanciones por la omisión de sus obligaciones fiscales.

⁵² LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, págs. 3-4.

De la Garza en su obra de Derecho Financiero Mexicano cita lo siguiente el autor Zanobin:

“Donde los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les son impuestas por dichas disposiciones, la Administración tiene la facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada. Mientras los particulares no pueden realizar sus pretensiones hacia otros particulares o hacia los entes públicos sino recurriendo a la acción judicial, el Estado y los entes públicos, no tienen necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que pueden alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata por los propios órganos administrativos.”⁵³

Rodríguez G., menciona que “el fisco históricamente fue el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas, en tanto no se entregaban a la autoridad encargada de administrarlas, así como denominaba fisco a los fondos recaudados y también al lugar (canasta, caja, bolsa, etc.) en que los mismos se conservaban.”⁵⁴ Así surgió también el nombre de una dependencia del Estado encargada tanto de cobrar, como de administrar los tributos.

2.2.1. AUTORIDADES FISCALES FEDERALES DEL SAT CON FACULTADES DE FISCALIZACIÓN

Las áreas del SAT que tienen competencia para llevar a cabo actos de fiscalización a los contribuyentes en términos del Reglamento Interior de dicho organismo son:

- A. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- B. La Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.
- C. La Administración General de Grandes Contribuyentes.

Por consiguiente, estas áreas son las que están autorizadas para llevar a cabo todo tipo de auditorías o revisiones a los contribuyentes, con el fin de forzarlos a cumplir con sus obligaciones fiscales.

⁵³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. Cit.*, p. 799.

⁵⁴ Rodríguez Mejía, Gregorio, *El fisco. Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Enero-Abril, Año 7 Vol. XXXVI, número 106, Universidad Nacional Autónoma de México, México, fecha de consulta 9 de diciembre de 2018. <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=42710604>.

Considerando que, las personas físicas y morales se encargan de presentar sus declaraciones fiscales ante el SAT y de determinar cuánto van a pagar de acuerdo con sus ingresos declarados; la autoridad tiene la facultad de revisar en cualquier momento, el cumplimiento de estas obligaciones fiscales a gran detalle, a este proceso se le conoce como auditoría fiscal.

Por tanto, el SAT utiliza un software para detectar las anomalías o inconsistencias entre lo reportado por el contribuyente y la persona física o moral; y por ende quienes se encargan de ejercer estas facultades de comprobación son estas autoridades fiscales.

Es importante saber que en la República Mexicana existen diferentes dependencias con la facultad para revisar la información que es presentada en el momento que se realizan las declaraciones fiscales; por tanto, estas áreas son las que a continuación señalo, así como desgloso sus facultades más importantes del Reglamento Interno del SAT.⁵⁵

A. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal cuenta con las siguientes facultades:

- A. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, la documentación, datos e informes cuando se haya solicitado una aclaración ante la autoridad.
- B. Practicar revisiones a los Contadores Públicos inscritos ante la autoridad fiscal que estén autorizados para dictaminar.
- C. Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones imputables a éstos, al ejercerles una facultad de comprobación y verificación; así como los hechos y omisiones en el acta parcial que se levante.
- D. Dejar sin efectos las ordenes de visita domiciliaria, requerimientos de información que se formulen a los contribuyentes.

⁵⁵ REGLAMENTO INTERNO DEL SAT, *Diario Oficial de la Federación*, México, 24 de agosto de 2015.

- E. Continuar con la práctica de los actos de fiscalización de otras autoridades fiscales.
- F. Llevar a cabo revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros.
- G. Suscribir acuerdos conclusivos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.
- H. Llevar a cabo actos y procedimientos previstos en el Código Fiscal de la Federación relacionados con la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes.
- I. Ordenar y practicar el embargo precautorio o aseguramiento en los casos en que las leyes lo señalen, así como levantarlo y poner a disposición de los interesados los bienes.
- J. Solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión del Sistema de Ahorro para el Retiro, que ejecuten embargos o aseguramiento de los bienes a que se refiere el artículo 40-A fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación.
- K. Aplica la tasa de recargos durante sus facultades de comprobación.
- L. Determina impuestos y accesoria de carácter federal que resulten a cargo de los contribuyentes.
- M. Determina la responsabilidad solidaria respecto de los créditos fiscales
- N. Solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos para planear o programar su fiscalización.
- O. Otorga la inscripción en el registro a los contadores públicos para formular dictámenes.
- P. Revisa los dictámenes formulados por los contadores públicos registrados.
- Q. Verifica los saldos a favor compensados
- R. Informa a la autoridad competente la cuantificación del perjuicio sufrido por el Fisco Federal de hechos que pudieren constituir delitos fiscales. Así como darle apoyo técnico y contable, al Ministerio Público en los procesos penales.
- S. Condonar multas impuestas.

- T. Cancelar, revocar o dejar sin efectos los certificados de sello digital de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.
- U. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones aduaneras.
- V. Ordenar y verificar mercancías en transporte de procedencia extranjera en tránsito y de aeronaves y embarcaciones.
- W. Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo precautorio o aseguramiento de las mercancías y sus medios de transporte, en términos de la Ley Aduanera.
- X. Verificar conforme a la Ley Aduanera la clasificación arancelaria, el valor de aduana o el valor comercial de las mercancías.
- Y. Transferir a la instancia competente los bienes embargados o asegurados.
- Z. Realizar políticas, procedimiento y criterios para que se emitan, la asignación, donación o destrucción de los bienes embargados o asegurados.
- AA. Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamientos.
- BB. Habilitar instalaciones como recintos fiscales para uso de la autoridad fiscal y aduanera.
- CC. Vigilar la destrucción o donación de mercancías, incluyendo las importadas y los bienes de activo fijo.
- DD. Obtener la información, documentación o pruebas para que las autoridades competentes formulen al Ministerio Público la denuncia, querrela o declaratoria del perjuicio al Fisco Federal.
- EE. Estudiar, analizar e investigar las conductas vinculadas con la evasión fiscal, así como proponer estrategias y alternativas para combatir dichas conductas.
- FF. Elaborar informes para revisar que los créditos fiscales estén garantizados o pagados.
- GG. Ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o entregar los comprobantes fiscales digitales de sus actividades.

- HH. Tramitar y resolver las solicitudes de devolución pagadas indebidamente al Fisco Federal.
- II. Solicitar a los contribuyentes datos, informes o documentos relativos para tramitar su devolución o compensación de impuestos federales.

B. Administración General de Auditoría de Comercio Exterior

Las facultades de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior son las siguientes:

- A. Da a conocer la información contenida en los pedimentos en la transmisión electrónica.
- B. Analiza, detecta y da seguimiento de las operaciones específicas de comercio exterior en la que se presume la comisión de cualquier ilícito en cuanto a valor, origen, clasificación arancelaria, evasión del pago de contribuciones, cuotas compensatorias, aprovechamientos, derechos, incumplimientos de regulaciones y restricciones arancelarias.
- C. Solicita de los contribuyentes, importadores y exportadores, datos o informes, documentos para planear y programar actos de fiscalización.
- D. Establece los lineamientos y directrices en normas de operación y comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras, embargo precautorio de mercancías de las que no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país.
- E. Requiere a los contribuyentes, importadores o exportadores, para que exhiban la contabilidad, declaraciones, avisos, datos u otros documentos.
- F. Revisa los pedimentos electrónicos o digitales.
- G. Ordena y practica actos de comprobación para obtener información y documentación que resulten necesarios, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan convenios o tratados en materia fiscal o aduanera.
- H. Transfiere a la instancia competente los bienes embargados o asegurados en el ejercicio de sus atribuciones.

- I. Revisa las declaraciones de los contribuyentes, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamiento y accesorios de carácter federal.
- J. Cancela, revoca o deja sin efectos los sellos digitales.
- K. Lleva a cabo actos y procedimientos relacionados con la emisión de comprobantes que amparen operaciones inexistentes.
- L. Estudia, analiza e investiga asuntos relacionados con el contrabando de mercancías.
- M. Verifica que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de fiscalización conforme a las normas establecidas en comercio exterior.
- N. Coadyuva con la Administración General de Recaudación en la elaboración del informe que señale si los encuentran pagados o garantizados los créditos fiscales.
- O. Tramita y resuelve las solicitudes de devolución de cantidades indebidamente pagadas al Fisco Federal con motivo de operaciones de comercio exterior.
- P. Verifica los saldos compensados en las operaciones de comercio exterior.
- Q. Funge como enlace entre el SAT y la Secretaría de Relaciones Exteriores en materia aduanera y de comercio exterior.
- R. Otorga, modifica, renueva, prorroga, suspende o cancela autorizaciones relacionadas con la importación, exportación temporal y retorno de mercancías, retorno de vehículos de procedencia extranjera, reexpedición y traslado de mercancías importadas a la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional.
- S. Resuelve consultas relacionadas a la confirmación de validez de la regularización de vehículos de procedencia extranjera.
- T. Mantiene comunicación y colabora con autoridades fiscales aduanera o de comercio exterior de otros países.
- U. Ordena y practica visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de obligaciones con la expedición de comprobantes fiscales.
- V. Lleva a cabo revisiones electrónicas.

C. La Administración General de Grandes Contribuyentes

A esta Administración corresponden las siguientes atribuciones que se ejercerán respecto de las entidades y sujetos comprendidos en el apartado B.

- A. Solicitar de los contribuyentes datos, informes o documentos para planear y programar actos de fiscalización.
- B. Ordenar y practicar actos de comprobación para obtener información y documentación, para proporcionárselos a las autoridades de países con los que se han celebrado tratados o convenios en materia fiscal aduanera.
- C. Estudiar, analizar e investigar junto con la Administración General de Planeación, conductas vinculadas con la evasión fiscal.
- D. Ordenar y practicar visitas domiciliarias.
- E. Cancelar, revocar o dejar sin efectos los sellos digitales.
- F. Informar a la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP de los asuntos que han sido fiscalizados y que puedan estar relacionados con delitos a los que se refiere el Código Penal Federal.
- G. Informar a la autoridad competente la cuantificación del perjuicio al Fisco Federal.
- H. Fungir como enlace entre el SAT y la Secretaría de Relaciones Exteriores.
- I. Aplicar la tasa de recargo que corresponda durante sus facultades de comprobación y hasta emitirse la liquidación del crédito fiscal.
- J. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, y demás actos, a los contribuyentes obligados en materia de contribuciones, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal.
- K. Llevar a cabo revisiones electrónicas.
- L. Ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos por no expedir los comprobantes fiscales.
- M. Dar a conocer a los contribuyentes los hechos imputables a éstos, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación.
- N. Vigilar la destrucción o donación de mercancías incluyendo los bienes de activo fijo.

2.3. TIPOS DE FISCALIZACIÓN

A partir del 2014 las facultades de fiscalización ya existentes se ven reforzadas con nuevas formas de fiscalización, tales facultades son: el requerimiento de información, la visita domiciliaria y la revisión de gabinete. Así mismo es importante mencionar que a partir de este año se inicia la facturación electrónica que es la forma de empezar a llevar un control desde la plataforma del SAT, en comparación a los ejercicios anteriores.

Actualmente se utiliza la solicitud de información vía buzón tributario y la práctica de revisiones electrónicas de la información que tenga en su poder la autoridad. Por ende, esto nos indica que la estructura actual de la fiscalización en México se fortalece ampliamente en su forma de allegarse información veraz, altamente confiable y oportuna para determinar prácticamente si lo declarado es correcto. En caso de que la autoridad detecte anomalías podrá emitir un acto administrativo que implique una revisión de la información; por tanto, es la forma de iniciar una facultad de fiscalización.

De modo que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación⁵⁶ establece lo siguiente:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y 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, estarán facultadas para:

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

⁵⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 66.

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.

- III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:*
 - a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;*
 - b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;*
 - c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;*
 - d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;*
 - e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y*
 - f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.*
- VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.*

- VII.- *Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.*
- VIII. *Se deroga.*
- IX. *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.*
- X. *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.”*

Por consiguiente, una vez que se han identificado sus facultades, será importante analizar a detalle los tipos de fiscalización más importantes. Para lo cual los enlisto a continuación:

- A. Visitas domiciliarias
- B. Revisión de gabinete
- C. Revisiones electrónicas

2.3.1. Visitas domiciliarias

La visita domiciliaria se puede entender como un “acto de la 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 en el pago de las obligaciones fiscales pueda determinar las contribuciones omitidas, actualización, multas y recargos que correspondan.”⁵⁷

⁵⁷ López Villa, Juan Raúl, *op. Cit.*, p. 73.

Las visitas domiciliarias pueden ser:

- A. En materia de contabilidad, bienes y mercancías; las cuales tiene como objetivo principal comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- B. En materia de comprobantes para identificar que se cumple con los requisitos establecidos por la autoridad.
- C. En la presentación de solicitudes o avisos en lo que se refiere al Registro Federal de Contribuyentes.
- D. En materia aduanera.
- E. En el cumplimiento de obligaciones fiscales en control de bebidas alcohólicas, etc.

El fundamento legal de las visitas domiciliarias lo encontramos en el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación⁵⁸ que señalo a continuación:

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

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

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

⁵⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 71 y 72.

se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

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

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.”

Ahora bien, es preciso mencionar cuales son las facultades de la autoridad en las visitas domiciliarias; por tanto, cito el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación⁵⁹ que establece lo siguiente:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y 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, estarán facultadas para:

- III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:*
 - a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;*
 - b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;*

⁵⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 66.

- c) *La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;*
 - d) *La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;*
 - e) *La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y*
 - f) *Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.*
- X. *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.”*

Así mismo, es indispensable mencionar el artículo 16 de nuestra Carta Magna que establece lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”⁶⁰

Al analizar este artículo es sustancial señalar que, para poder ejercer una facultad de fiscalización, se tendrá que cumplir con lo establecido en el artículo 16 Constitucional, de tal manera que el acto de molestia debe darle al contribuyente certeza jurídica en lo que va a revisar la autoridad fiscalizadora.

Ahora bien, una vez identificado que es la visita domiciliaria, señalaré cual es el procedimiento que desgloso a continuación:

⁶⁰ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 15.

A. Desarrollo de una visita domiciliaria

I. Orden de visita

Es indispensable analizar cuál es el desarrollo de una visita domiciliaria que inicia con una orden de visita.

La orden de visita según Juan Raúl López la define de la siguiente manera:

“La orden de visita constituye per se un acto de autoridad como una manifestación unilateral de la voluntad de la autoridad administrativa, en el ejercicio de las funciones públicas lo cual implica la decisión de una autoridad, y constituye un acto jurídico que debe cumplir con una serie de requisitos legales mediante el cual se legitima las facultades de las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación.”⁶¹

Por tanto, la orden de visita es un acto mediante el cual, se hace saber un acto administrativo al contribuyente -con las debidas formalidades que la ley establece-, que es la persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento.

Se le puede requerir al contribuyente para que cumpla con la obligación de varias formas como son: personal, por correo ordinario o telegrama, por estrados, por edictos e instructivo.

Los requisitos de la orden de visita se encuentran establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación⁶², mismo que cito a continuación:

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

⁶¹ López Villa, Juan Raúl, *op. Cit.*, p. 85.

⁶² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 59 y 60.

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.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.”

II. Acta de inicio, actas parciales y un acta final.

El desarrollo de una visita domiciliaria parte de un acta de inicio, las actas parciales y un acta final.

La obligación de la autoridad fiscal es levantar un acta debidamente circunstanciada, en la que hace constar en forma los hechos u omisiones consignados por los visitadores, las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

Acta de inicio

Por consiguiente, es necesario señalar que un acta inicial es el documento que hace constar los hechos y omisiones al comenzar una visita domiciliaria, para lo cual cito el siguiente precedente:

*Época: Séptima Época
Registro: 247461
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada*

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

Volumen 217-228, Sexta Parte

Materia(s): *Administrativa*

Tesis:

Página: 686

VISITA DOMICILIARIA, ACTA INICIAL DE LA. DEBE LEVANTARSE HACIENDO CONSTAR LOS HECHOS Y OMISIONES AL COMENZAR.

En el curso de una visita domiciliaria existen cuestiones fundamentales para el desarrollo de la misma, como la referente a que en el inicio se entregará la orden al visitado o a su representante y si no se encuentran éstos, a quien se encuentre en el lugar; en dicho acto del inicio se identificarán los visitantes, y el visitado será requerido para que proponga dos testigos y en su ausencia o negativa de aquél serán designados por el personal que practique la visita; y, al término de la visita ésta se cerrará, haciéndose constar los resultados en forma circunstanciada, firmando la misma el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia, los testigos y los visitantes y, en caso que el visitado o los testigos se nieguen a firmar esto deberá hacerse constar. Es decir, existen cuestiones fundamentales al inicio y a la terminación de las visitas domiciliarias que necesariamente deben traer aparejada la elaboración de su respectiva acta, ya que generalmente las visitas domiciliarias no se desahogan en un sólo día, sino que se prolongan por varios días e inclusive semanas o meses, y sería ilógico y contrario a la seguridad jurídica del visitado suponer que se pueden asentar en el acta de un día determinado, un hecho u omisión acaecido con anterioridad, máxime si se estima que es en el inicio cuando se debe de cumplir con la garantía de seguridad jurídica del gobernado que establece el artículo 84 del código tributario de referencia, puesto que es en este momento cuando se le da a conocer al visitado todo lo referente a la fundamentación y motivación de la orden de visita, así como a la personalidad, representación y competencia de quienes intervienen en la diligencia respectiva, y para hacer valer el derecho de designar testigos. Por otra parte, resulta inexacto que no exista disposición que obliga a las autoridades fiscales al levantamiento de un acta inicial de visita, ya que de la interpretación armónica de las diversas fracciones del referido artículo 84, así se concluye, principalmente de las fracciones V y VII en cuanto que dicen: "...V. Los visitantes harán constar en el acta los hechos u omisiones observados y al concluir la visita, cerrarán el acta haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. Las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efecto de resolución fiscal; VII. Con las mismas formalidades indicadas en la fracción anterior, se levantarán actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión"; pues estas expresiones obligan a los visitantes a reflejar en un acta inicial las cuestiones fundamentales antes señaladas; a mayor abundamiento la letra "Y" indicada en la citada fracción V, es una conjunción copulativa que presupone la existencia de cuando menos 2 actas, la inicial y con la que se cierra la visita domiciliaria, esto de conformidad y sin perjuicio de que como lo señala la transcrita fracción VII, se pueden levantar actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el desarrollo de una visita o después de su conclusión, según el caso o importancia de los hechos, pues sería absurdo suponer que si el aludido precepto obliga a levantar actas parciales o complementarias con las formalidades que se precisan en la fracción VI, o sea, que se firmen por las personas que intervienen en la diligencia, no se obligue a levantar el acta inicial que es fundamental para acreditar que se cumplieron con los requisitos antes precisados, pues se insiste, es en el inicio de una visita domiciliaria donde debe constatar que se cumplieron con los requisitos antes precisados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 653/87. Hotel Villamontaña, S.A. 9 de junio de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Juan Montes Cartas.

Amparo directo 67/87. Laureano Memmot Stowell. 17 de marzo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Gustavo Aquiles Gasca.

Nota: En el Informe de 1987, la tesis aparece bajo el rubro "VISITA DOMICILIARIA. DEBE LEVANTARSE ACTA INICIAL EN LA QUE CONSTEN LOS HECHOS Y OMISIONES AL INICIO DE LA."⁶³

Actas parciales

Ahora bien, al desarrollarse una visita domiciliaria se sabe que se parte de un acta de inicio, actas parciales y un acta final. Por lo cual, es necesario señalar que son las actas parciales. Las actas parciales señalarán los hechos u omisiones concretos que ocurran durante el desarrollo de la visita domiciliaria, y formarán parte del acta final.

Sin embargo, es importante señalar que, en la última acta parcial, se le dará a conocer al contribuyente visitado los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de obligaciones fiscales.

Entre la última acta parcial y acta final, deberán transcurrir 20 días, si se trata de un ejercicio fiscal el que se está revisando. Este plazo se puede ampliar por 15 días más, siempre y cuando el ejercicio fiscal que se está revisando abarque más de un ejercicio fiscal o fracción y que el contribuyente visitado de aviso a la autoridad fiscal.

Acta final

En esta acta, los visitadores consignarán los hechos y omisiones desvirtuados por el contribuyente o en su caso la valoración de las

⁶³ TESIS AISLADA 247461, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 217-228, Sexta Parte, p. 686.

pruebas aportadas por el contribuyente visitado en el plazo entre la última acta parcial y el acta final.

Con esta acta, la autoridad fiscal concluye su auditoría, por lo que ya no podrá acudir al domicilio fiscal del contribuyente, a menos que sea con una nueva orden y por otro ejercicio fiscal.

Es necesario señalar que la autoridad fiscal podrá emitir una orden de visita nueva por el mismo ejercicio que reviso, siempre y cuando haya dejado las facultades de comprobación en algún rubro del ejercicio revisado, y que haya plasmada esta situación en el acta final. Para esto debe señalar claramente que rubro es y porque se dejó sin verificar dentro de las facultades de comprobación.

III. Conclusión de una visita domiciliaria

Este acto de fiscalización deberá concluir en un periodo máximo de 12 meses, contados a partir de la fecha de notificación de la orden respectiva, excepto cuando se trate de algunas excepciones.

Por tanto, es necesario estar atento respecto al plazo que tiene la autoridad fiscal para concluir una visita domiciliaria; mismo que será de doce meses, tal como lo establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación; mismo que cito a continuación:

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

A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo de este artículo se suspenderán en los casos de:

- I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.*
- II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.*
- III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.*
- IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.*
- V. Tratándose de la fracción VIII del artículo anterior, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento.*

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

VI. *Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.*

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

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.”⁶⁴

IV. Notificación de resolución de la visita domiciliaria

Las autoridades fiscales deberán emitir y notificar una resolución final en un plazo máximo de seis meses, a partir del levantamiento del acta final. En caso de que la autoridad revisora encuentre irregularidades, hechos y omisiones, que deriven en obligaciones fiscales, éstas se consignarán en un oficio determinante, conocido como crédito fiscal, que deberá notificarse al contribuyente con las formalidades y procedimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Cuando la autoridad fiscal no emita y notifique legalmente la resolución correspondiente dentro del plazo legal, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate, quedando imposibilitada la autoridad de determinar créditos fiscales como resultado de la revisión, así como iniciar nuevamente el acto de fiscalización.

⁶⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 73.

2.3.2. Revisión de gabinete

La revisión de gabinete o de escritorio implica que las autoridades fiscales prácticamente desde su propio escritorio pueden ejercer sus facultades de comprobación, revisando la contabilidad y declaraciones presentadas por el contribuyente.

Norma Alicia Bravo Medina⁶⁵ nos define la revisión de gabinete como:

“Un método de auditoría que utiliza la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación en sus propias oficinas, con el objeto de reunir evidencias respecto al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente auditado.”

La revisión de gabinete se encuentra regulada en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación⁶⁶, el cual cito a continuación:

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

- I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.*
- II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.*
- III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.*
- IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.*

⁶⁵ Bravo Medina, Norma Alicia, *Las revisiones de gabinete en materia fiscal*, México, Editorial DGB, 2006, p. 7.

⁶⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 74 y 75.

- V.- *Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.*
- VI.- *El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.*
- Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.*
- El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.*
- VII. *Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.*
- VIII.- *Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.*
- IX.- *Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.*

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.”

Así la revisión de gabinete consiste en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, mediante solicitud de información y documentos referente a la contabilidad dirigido a: el contribuyente, los responsables solidarios o terceros.

Esta solicitud consiste en pedir se le entreguen físicamente en las oficinas de la autoridad fiscal y que ella verifique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; la información que solicita consiste en: informes, datos o documentos, presentación de contabilidad o parte de ella.

A. Inicio de la revisión de gabinete

Se inicia la revisión de gabinete con una notificación la cual debe estar fundamentada por lo establecido en el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación que a letra dice:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y 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, estarán facultadas para:

(...)

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.

(...)⁶⁷

⁶⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 66.

Por ende, el ejercicio de las facultades de comprobación se inicia con la notificación del oficio de revisión de gabinete, en términos de lo establecido por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación que cito a continuación:

“Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.

El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.”⁶⁸

Un requisito de legalidad es que dicho citatorio debe especificar que la cita es para entregar la solicitud de documentos a fin de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de fiscalización; sin pasar por alto que se deberá respetar las disposiciones a la sujeción de los actos de autoridad por lo dispuesto en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

B. Requisitos de las solicitudes de información

⁶⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 150.

Los requisitos que deben cumplir las solicitudes de información emitidas por las autoridades fiscales son:

- I. Se deberá notificar cumpliendo con lo establecido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

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

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.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las

reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.”⁶⁹

- II. Indicar el lugar y el plazo en el cual el contribuyente deberá proporcionar los informes o documentos a la referida autoridad.
- III. Señalar de manera específica los informes, libros o documentos que se deberán proporcionar.
- IV. Señalara que el objeto o propósito de la auditoría es revisar única y específicamente los impuestos declarados en el ejercicio fiscal indicado.
- V. Una vez que las autoridades fiscales hayan llevado a cabo la revisión deberán dar a conocer al contribuyente el oficio de observaciones, mismo que deberá encontrarse debidamente circunstanciado, a través del cual, la autoridad deberá otorgar un plazo de 20 días al contribuyente a fin de realizar las manifestaciones que considere conveniente para desvirtuar las observaciones.
- VI. Después de desvirtuar las observaciones del contribuyente, la autoridad deberá dictar una resolución a los 6 meses, donde siempre determina el incumplimiento de obligaciones y finca un crédito fiscal. El cual consiste en desglosar los impuestos que fueron omitidos, con actualización, recargos y multas, que deberá pagar o impugnar el contribuyente.

C. Duración de la revisión de gabinete

Uno de los requisitos de legalidad de la revisión de gabinete es que concluya dentro el plazo máximo especificado señalado en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación que es de 12 meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación, mismo que cito a continuación:

“Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se

⁶⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 148 y 149.

efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

- A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.*

- B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.”⁷⁰*

Ahora bien, es importante destacar que el plazo puede ampliarse a 18 meses como lo marca el apartado B del artículo 46-A para contribuyentes que integran el sistema financiero y para aquellos que se solicitan informes a autoridades fiscales aduaneras de otro país.

Por tanto, el plazo no es discrecional, ya que en forma expresa el primer párrafo de dicho artículo establece que las autoridades deberán concluir la visita o revisión dentro del plazo indicado, ya que en caso de que no sea así se actualizarían los siguientes supuestos:

- I. Que la orden quede sin efectos, es decir, que no pueda ya producir consecuencias legales, y
- II. Que todo lo actuado quede insubsistente.

⁷⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 73.

2.3.3. Revisiones electrónicas

La revisión electrónica se puede entender como el procedimiento administrativo de fiscalización que se llevará a cabo en forma íntegra por vía electrónica, la cual inicia con la notificación, mediante el buzón de los contribuyentes, de los hechos u omisiones identificados por la autoridad a partir de la información que obre en sus bases de datos.

El fundamento que obliga a los contribuyentes a subir su contabilidad vía electrónica, lo encontramos en el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación mismo que cito a continuación:

“Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

(...)

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.”⁷¹

Este artículo establece la obligación de los contribuyentes de subir al buzón tributario la contabilidad electrónica, en donde se genera, se almacena y se transmite la contabilidad a cargo del contribuyente, dicha obligación procede por virtud de la ley, pero violenta lo establecido por el artículo 16 constitucional que a la letra dice:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”⁷²

En relación con este antecedente, la autoridad justifica su actuar al no establecer como requisito previo la existencia de una orden mediante la cual se funde y motive el inicio de una visita domiciliaria. Este punto lo abordaré más adelante para realizar un análisis.

⁷¹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 38 y 39.

⁷² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 15.

Por otro lado, la figura jurídica de las revisiones electrónicas nace en la vida jurídica a partir del 2014, incorporándose en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 42 fracción IX y en el artículo 53-B, mismos que cito a continuación:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y 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, estarán facultadas para:

IX. 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.

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

- I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.*
- II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que, en un plazo de quince 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.*

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

- a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.*
- b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.*

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

IV. La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

- a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;*
- b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o*
- c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.*

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 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

*Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.*⁷³

A continuación, analizaré el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, concerniente al proceso que debe llevarse a cabo en las revisiones electrónicas.

El procedimiento de las revisiones electrónicas se lleva a cabo de la siguiente manera:

- A. La autoridad fiscal con base en la información y documentación que obre en su poder dará a conocer a los contribuyentes lo siguiente:
 - I. Los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos, o
 - II. La comisión de otras irregularidades.
 - III. Emitirá una resolución provisional donde le haga un requerimiento al contribuyente, así mismo la autoridad podrá acompañar dicho requerimiento con un oficio de preliquidación, siempre que los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

- B. La autoridad le otorgará al contribuyente un plazo de 15 días contados a partir de la fecha de notificación de la resolución provisional, para que proporcione la información y documentación que corresponda, a efecto de poder desvirtuar las irregularidades; por tanto, se pueden presentar dos escenarios:
 - I. Cuando el contribuyente exhibe prueba e información.

En este caso la autoridad contará con un plazo máximo de 40 días contados a partir del desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base a la información que se cuente. La autoridad recibirá las pruebas y las analizará, si identifica elementos adicionales que deban

⁷³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, 66-67 y 81-82.

ser verificados podrá ejecutar un segundo requerimiento al contribuyente o en su caso, solicitar información adicional a un tercero.

II. Cuando el contribuyente no exhibe ninguna prueba e información.

En el caso que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga dentro del plazo de 15 días para desvirtuar los hechos u omisiones, la resolución provisional y en su caso el oficio de preliquidación se volverán definitivos. Esto significa que las cantidades determinadas para pagar se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

C. Una vez concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga, se dará por concluido y quien no haya presentado su información dentro de este plazo, perderá el derecho a realizar cualquier aclaración.

Ahora bien, los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

Con respecto al oficio de preliquidación podrá considerarse definitivo solo en los siguientes casos:

- I. Cuando el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades, contenidos en la resolución provisional y pague el crédito fiscal propuesto.
- II. En los casos en los que el contribuyente no manifieste lo que a su derecho convenga dentro de los 15 días siguientes de la notificación de la resolución provisional.
- III. acredite el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En estos casos el contribuyente contará con un plazo de 15 días para corregir su situación fiscal y deberá pagar el total de la resolución provisional junto con sus accesorios.

Una vez iniciada la revisión electrónica, se podrá suspender los plazos en los siguientes casos:

- I. Cuando la autoridad realice un segundo requerimiento de información.
- II. Cuando la autoridad solicite información y documentación de un tercero.

“La suspensión deberá ser notificada al contribuyente dentro de un plazo de 10 días siguientes a la solicitud de información. Dicha suspensión, no podrá exceder de seis meses, excepto cuando se trate de materia en comercio exterior en el cual no podrá exceder del plazo de dos años.”⁷⁴

2.4. EL OBJETO DE LA FISCALIZACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS

El objetivo de la fiscalización es extender y garantizar que los contribuyentes estén cumpliendo con sus obligaciones con el fisco. Los objetivos específicos son:

- I. Determinar y cobrar las omisiones y la aplicación de las sanciones correspondientes, este objetivo es coactivo y su característica es amedrentar al contribuyente a no incurrir en irregularidades con el fisco, dado que esto le puede generar severas consecuencias. El gobernado se sentirá obligado, y en la mayoría de los casos en riesgo de ser sujeto de fiscalización, si vuelve a incurrir en la omisión de sus obligaciones fiscales, dado que entiende que las consecuencias pueden llegar a ocasionarle una revisión y visita domiciliaria, que lo llevarán a multas y más.
- II. Un objetivo a largo plazo de la fiscalización es disminuir la evasión de impuestos, es decir, que el cumplimiento de obligaciones sea acorde a las normas establecidas, para esto el SAT ha implementado una serie de modificaciones y controles que puede monitorear en cualquier momento desde su portal.

⁷⁴ López Villa, Juan Raúl, *op. Cit.*, p. 329.

- III. Otro objetivo importante es saber que está presente la autoridad fiscal a nivel nacional, con un sistema efectivo y en consecuencia poder recaudar más recursos para el gasto público.
- IV. Un objetivo más es la función de cobranza, donde aparentemente es comparable con la recaudación, sin embargo, la diferencia radica que la recaudación es de manera voluntaria, y por otro lado la cobranza implica la imposición de una serie de medidas y actos encaminados a lograr, utilizando medios coactivos para que cumplan con sus obligaciones.
- V. Generar conciencia social de la importancia de recuperar los impuestos de manera oportuna.
- VI. Ampliar la base de los contribuyentes en los distintos sectores económicos, es decir lograr una identificación inmediata de las personas que están obteniendo recursos y deben estar tributando para cumplir con el pago de los impuestos correspondientes.

En la actualidad el tema de la fiscalización es un tema muy importante porque el SAT ha afinado su vigilancia para recaudar los recursos públicos.

Para poder lograrlo se han implementado una serie de cambios de control en el portal del SAT; esto con el propósito de perfeccionar las medidas y combatir las malas prácticas fiscales como la compra de facturas o la creación de empresas fantasmas y la forma de lograrlo es con una fiscalización más detallada e inmediata.

El fisco federal en razón al principio de autodeterminación de las contribuciones se encuentra obligado a ejercer diversas facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Las autoridades cada vez cuentan con un mayor número de atribuciones, lo cierto es que gozan de numerosas e importantes potestades para llevar a cabo su labor, sus facultades de fiscalización ya previstas en leyes son muchas y variadas.

Actualmente cuenta con más de cuarenta facultades de fiscalización, las cuales van desde una revisión de gabinete, hasta obligar a inscribirse a un

contribuyente que obtiene ingresos y no está declarando, por no darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes.⁷⁵

⁷⁵Ladrón Guevara, Diana Bernal, *Folleto Prodecon Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, México, Gobierno de la República, 2020, p. 11.

CAPÍTULO III
LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL
GOBERNADO EN EL ASPECTO
FISCAL

PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

En este apartado problematizo la temática de la seguridad jurídica del gobernado en el aspecto fiscal. En particular se aborda su conceptualización, la legalidad en ámbitos tributarios y finalmente las formalidades esenciales del procedimiento respecto al cumplimiento de la obligación fiscal. Adelante paso a desarrollar esta temática.

3.1. SEGURIDAD JURÍDICA CONCEPTO

La forma de actuar del Estado mexicano está limitada por el derecho para hacer aquello que le está permitido. Por lo tanto, con el fin de que la persona, la familia, las posesiones, los bienes y derechos de los gobernados encuentren protección ante injerencias arbitrarias por parte de las autoridades, el Poder constituyente ha establecido un conjunto de garantías que salvaguarden la correcta aplicación de la ley; estas garantías de seguridad en donde el Estado puede intervenir únicamente cuando se cumplen ciertos requisitos de orden constitucional.

Ahora bien, según el Diccionario de la lengua española: la palabra “seguridad” deriva del latín *securitas*, *-atis*, que significa “cualidad de seguro” o “certeza”, así como “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”.⁷⁶

La seguridad jurídica es la garantía que se le da a un individuo, a su persona, a sus bienes y sus derechos; que no serán transgredidos, y que si llegara a producirse le serán asegurados, otorgándoles una protección y reparación.

La seguridad jurídica es la base principal de cualquier sistema jurídico, ya que es imposible que en un artículo se contengan todos los derechos públicos subjetivos del gobernado; por tanto, lo que no se contenga en un precepto

⁷⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, t. II, 22ª. Ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, p. 2040.

constitucional, debe encontrarse en los demás, de tal manera que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por tanto en estado de indefensión.

“La seguridad jurídica ha sido considerada como garantía de promover, en el orden jurídico la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento.”⁷⁷

El maestro Burgoa, afirma: “Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente desde un punto de vista jurídica la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos.”⁷⁸

La seguridad jurídica parte de un principio de certeza en cuanto a la aplicación de disposiciones constitucionales y legales que definen la forma en que las autoridades del Estado han de actuar y que la aplicación del orden jurídico a los gobernados será eficaz. La existencia de esta seguridad no solo implica un deber para las autoridades del Estado; si bien éstas deben abstenerse de vulnerar los derechos de los gobernados, éstos no deben olvidar que también se encuentran sujetos a lo dispuesto por la Constitución Mexicana de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes, es decir que pueden y deben ejercer su libertad con la idea de que podría restringirse en beneficio del orden social.

El principio de seguridad jurídica se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad, en tal forma que si no existe uno es imposible la existencia del otro.

⁷⁷ Ribo Durán, L. *Diccionario de derecho*, Casa Ed. Barcelona, 1991, p. 210

⁷⁸ Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, Ed. Porrúa, S.A., México, 1992, p. 396

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 14 y 16 de nuestra Carta Magna que cito a continuación:

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

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

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.”⁷⁹

Esto significa que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, salvo en virtud de un mandamiento escrito por una autoridad competente; la cual debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento. A esto se le conoce como el principio de Legalidad y Seguridad Jurídica que es totalmente aplicable en materia Fiscal y Administrativa.

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. El contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias, y de que todo acto administrativo debe estar fundado y motivado por ellas.

Dicho de otra manera, las manifestaciones concretas de este principio se pueden sintetizar como la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad. El primero se refiere a la estabilidad en el ordenamiento normativo, es decir que contenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades ni antinomias,

⁷⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 17.

respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Por lo tanto, aquel contribuyente que considere vulnerado en su esfera jurídica el principio de Seguridad Jurídica ante un acto administrativo puede demandar su nulidad por medio del Juicio Contencioso Administrativo y demostrar que dicho acto está viciado de origen.

Por lo que se refiere al Servicio de Administración Tributaria, a través del ejercicio de las facultades de fiscalización previstas en el Código Fiscal de la Federación, debe proveer en todo momento de certeza y seguridad jurídica al gobernado.

Por consiguiente, el procedimiento administrativo fiscal está regulado por el Código Fiscal de la Federación, especialmente el caso del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II y III del artículo 42, que cito a continuación:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y 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, estarán facultadas para:

- 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.*
- III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”⁸⁰*

⁸⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 66.

Ahora bien, este ordenamiento legal contempla la facultad de la autoridad para requerir la exhibición de documentos, datos, o informes no solo en las oficinas de la autoridad (revisión de gabinete o de escritorio), sino también en el domicilio del contribuyente, así mismo, con la facultad prevista en la fracción III, antes enunciada, la autoridad fiscal puede válidamente practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

A lo anterior hay que añadir que la autoridad puede ejercer sus facultades de comprobación conjunta, indistinta o sucesivamente, como lo indica el penúltimo párrafo del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

.....”⁸¹

Sin embargo, este ejercicio no debe ser arbitrario, sino por el contrario en todo momento debe estar ajustado a los límites y alcances que establece la ley, la cual otorga seguridad jurídica al gobernado, ya que toda autoridad y en concreto en el área fiscal, debe estar legalmente facultada para realizar dichos procedimientos, debiendo expresar en la orden escrita, el precepto legal aplicable al caso y las razones, motivos o circunstancias que justifiquen su proceder, de conformidad con el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“En materia tributaria se destaca el papel relevante que se le otorga a la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia que debe tener la ley como un vehículo generador de certeza, y bajo un punto de vista negativo, el papel de la ley

⁸¹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 67 y 68.

como un mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado.”⁸² Al respecto es aplicable la siguiente tesis:

Época: Décima Época

Instancia: Primera Sala

Tipo de tesis: Tesis de Jurisprudencia

Fuente: Semanaria Judicial de la Federación y su Gaceta

Tesis: 1ª. /J. 139/2012(10ª.)

Tomo I, Libro XVI, Enero de 2013 Pág. 437

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, participe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

⁸² López Villa, Juan Raúl, *op. Cit.*, p. 132.

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce.⁸³

Las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria deben implicar la certeza en el derecho del gobernado, en los casos de que la autoridad exceda sus facultades e incurra en la arbitrariedad, para hacer valer la interdicción de la arbitrariedad, mediante la certidumbre sobre los medios de defensa jurídicos con lo que cuenta y que constituyen un sistema de seguridad jurídica formal o de seguridad a través del derecho.

3.2. LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción cuarta dispone:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

⁸³ TESIS 1ª./J. 139/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo I, Libro XVI, enero de 2013, p. 437.

- IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*⁸⁴

Este artículo juega un papel muy importante en el derecho tributario mexicano, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio; es decir es una obligación que será por disposición expresa de la ley.

La Constitución no solo se limita a establecer una obligación; sino que también advierte como habrá de cumplirse y es en este caso que será por disposición de la ley. De lo anterior se desprende que, para dar cumplimiento al mandato constitucional de contribuir al gasto público, se deberá atender a las leyes tributarias, lo que se traduce en el principio de legalidad tributaria.

Para darle mayor credibilidad a nuestro principio de legalidad que existe para el reconocimiento de que los elementos esenciales del impuesto deben ser establecidos por un órgano con facultades formales y materiales de Poder Legislativo, como lo ha advertido el criterio del Poder Judicial de la Federación en la siguiente tesis:

Época: Séptima Época

Registro: 232796

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen 91-96, Primera Parte

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis:

Página: 172

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento

⁸⁴ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 43 y 44.

conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.⁸⁵

Como complemento al principio de legalidad tributaria se encuentran los artículos 14 y 16 Constitucional, toda vez que dichos artículos le dan a conocer al contribuyente la manera cierta en que las autoridades fiscales pueden proceder en su contra teniendo ante todo el derecho de audiencia y el conocimiento de los fundamentos motivos legales por los cuales puede ser sujeto de un acto de molestia.

Del principio de legalidad tributaria se puede constatar que el sentido de la Constitución, específicamente en cuanto a los elementos constitutivos del impuesto y de los actos emitidos por las autoridades fiscales, radica en que el la Ley el instrumento idóneo para la imposición de cualquier obligación fiscal.

Ahora bien, nuestra Carta Magna consagra el principio de legalidad tributaria, al disponer el cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público por medio de las leyes, ya que no será a gusto del legislador; sino que se deberá observar que sea por medio de leyes fiscales, y éstas dispongan la manera de contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa.

El aforismo *nullum tributum sine lege* es el aforismo que refiere al principio de legalidad tributaria, toda vez que no es concebible la imposición de impuesto alguno sino mediante una ley con todas sus características. Al respecto, Flores Zavala señala lo siguiente:

⁸⁵ JURISPRUDENCIA 232796, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, p. 172.

“Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”⁸⁶

Narciso Sánchez Gómez con respecto al principio de legalidad hace el siguiente razonamiento:

“Por otra parte examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que sí se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que debe soportar, sino que fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley.”⁸⁷

El principio de legalidad está conformado por dos elementos que dan explicación a su existencia, estos son el principio de reserva de ley y el principio de supremacía de la ley.

El principio de legalidad consiste en el hecho de que todo impuesto es válido cuando este se encuentre previsto en una ley, toda vez que es esta, la que debe contener los elementos estructurales de los impuestos, por ser a la que le compete o se le reserva el hecho de otorgar los lineamientos en materia de contribuciones por mandato constitucional expreso (principio de reserva de ley).

Sin embargo, el principio de legalidad también establece las relaciones entre el ordenamiento jurídico y el acto administrativo, por lo que la actuación de la administración debe ser jurídica, es decir, debe estar apegada a las normas que

⁸⁶ Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 34^º. Edición, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 209.

⁸⁷ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8^a. Edición, Ed. Porrúa, México, 2011, p. 147.

tienen el carácter de ley, por ser esta un instrumento limitante del ejercicio del poder cuya superioridad sobre cualquier otra norma (supremacía de la ley) se encuentra plenamente reconocida por la Ley Suprema de la Nación.

Marat Paredes y Raúl Rodríguez Lobato al respecto hacen la siguiente observación:

“Actualmente el principio de legalidad en su aspecto normativo, el relativo a crear normas y la jerarquía de las mismas, se nutre de dos premisas fundamentales: la reserva de ley y la primacía de la ley, ambas le dan sustancia...”⁸⁸

Entonces, el principio de legalidad debe apegarse en forma irrestricta a lo establecido en nuestra Carga Magna, por lo tanto, la autoridad se ve acotada en el ejercicio de sus funciones de una forma rígida por lo que el principio de legalidad se extiende a todos y cada uno de los poderes que integran el Estado, encontrándose el gobernado frente a un Estado de derecho.

“Acorde al principio de legalidad consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las autoridades se encuentran obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, debiendo expresar con puntual precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo.”⁸⁹ . Para lo cual cito la siguiente tesis aislada:

Época: Décima Época

Registro: 2005766

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III

Materia(s): Constitucional

Tesis: IV.2º. A.51 K (10ª.)

Página: 2239

PRINCIPIO DE LEGALIDAD. CARACTERÍSTICAS DE SU DOBLE FUNCIONALIDAD TRATÁNDOSE DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y SU RELACIÓN CON EL DIVERSO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD Y EL CONTROL JURISDICCIONAL. Del artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierten

⁸⁸ Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 57.

⁸⁹ López Villa, Juan Raúl, op. Cit., p. 35.

los requisitos de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, como garantías instrumentales que, a su vez, revelan la adopción en el régimen jurídico nacional del principio de legalidad, como una garantía del derecho humano a la seguridad jurídica, acorde al cual las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que expresamente les facultan las leyes, en el entendido de que éstas, a su vez, constituyen la manifestación de la voluntad general. Bajo esa premisa, el principio mencionado tiene una doble funcionalidad, particularmente tratándose del acto administrativo, pues, por un lado, impone un régimen de facultades expresas en el que todo acto de autoridad que no represente el ejercicio de una facultad expresamente conferida en la ley a quien lo emite, se considerará arbitrario y, por ello, contrario al derecho a la seguridad jurídica, lo que legitima a las personas para cuestionar la validez de un acto desajustado a las leyes, pero, por otro, bajo la adopción del mismo principio como base de todo el ordenamiento, se genera la presunción de que toda actuación de la autoridad deriva del ejercicio de una facultad que la ley le confiere, en tanto no se demuestre lo contrario, presunción de legalidad ampliamente reconocida tanto en la doctrina como en la legislación nacional. Así, el principio de legalidad, apreciado en su mayor amplitud, da cabida al diverso de interdicción de la arbitrariedad, pero también conlleva que éste opere a través de un control jurisdiccional, lo que da como resultado que no basta que el gobernado considere que determinado acto carece de fundamentación y motivación para que lo estime no obligatorio ni vinculante o lo señale como fuente de un derecho incontrovertible a una sentencia que lo anule, sino que, en todo caso, está a su cargo recurrir a los órganos de control a hacer valer la asumida ausencia o insuficiencia de fundamento legal y motivación dentro de dicho procedimiento y, a su vez, corresponderá a la autoridad demostrar que el acto cuestionado encuentra sustento en una facultad prevista por la norma, so pena de que sea declarado contrario al derecho a la seguridad jurídica, lo que revela que los procedimientos de control jurisdiccional, constituyen la última garantía de verificación del respeto al derecho a la seguridad jurídica, cuyas reglas deben ser conducentes y congruentes con ese propósito. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Queja 147/2013. Andrés Caro de la Fuente. 22 de noviembre de 2013. Mayoría de votos. Disidente: Hugo Alejandro Bermúdez Manrique. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Eucario Adame Pérez.⁹⁰

En consecuencia, es indispensable para cumplir en forma cabal con esta obligación constitucional que la autoridad aplique la ley al caso concreto a través de los órganos constitucionales y legalmente facultados para ello. Es decir, todas las autoridades, incluyendo las administrativas, requieren para cumplir adecuadamente con el principio de legalidad observar el sentido de la interpretación de la misma, fijada por la jurisprudencia.

3.3. LOS PROCESOS LEGALES COMO ASPECTO INELUDIBLE PARA IMPERATIVAMENTE REQUERIR EL PAGO DE CRÉDITOS FISCALES

Recordemos que las autoridades fiscales, además de la facultad recaudadora, tienen también la facultad fiscalizadora mediante la cual pueden realizar actividades de investigación y control (auditorías, revisiones, inspecciones,

⁹⁰ TESIS IV.2º. A.51 K, Gaceta del *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo III, Libro 3, febrero de 2014, p. 2239.

etc.) sobre las operaciones económicas y actos de los contribuyentes, para comprobar si éstos, en efecto, cumplieron debidamente con sus obligaciones fiscales al pagar la cantidad de contribuciones que les correspondía.

Pues bien, “las facultades de fiscalización sirven para constatar y revisar los datos presentados en la declaración del contribuyente y, en caso de existir diferencia entre lo declarado y pagado y lo que se debió declarar y pagar, la autoridad rectifica la declaración del contribuyente, dando lugar a una nueva determinación tributaria, sólo que esta vez emitida por la autoridad fiscal.”⁹¹

Esta determinación de la autoridad debe ser debidamente notificada al contribuyente para que surta efectos legales.

Ahora bien, el contribuyente puede conformarse con esta nueva determinación de la obligación fiscal o puede no estar de acuerdo. En este último caso, existen diversos medios de defensa (administrativo, jurisdiccional y no jurisdiccional) a favor de los contribuyentes para resolver el desacuerdo.

Es así como “mediante los actos de los particulares, de la autoridad fiscal o de ambos coordinadamente, se establece en cada caso particular la configuración del hecho imponible, la base imponible y la cantidad de contribuciones a pagar.”⁹²

Una vez realizada la determinación del impuesto o contribución por el propio contribuyente o por la autoridad fiscal, corresponde primero cumplir con el pago; sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente, ya sea porque considere que en alguna forma es afectado en sus derechos o, simplemente por morosidad.

El pago de impuestos o contribuciones se vuelve exigible cuando el contribuyente deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago, sin cumplir con la obligación. Esta exigibilidad da paso al ejercicio de la facultad de cobro coactivo que tienen las autoridades fiscales como el Servicio de Administración Tributaria (SAT), Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto del Fondo

⁹¹ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 28 ed., Ed. Porrúa, México, 2006, p. 87 y 88.

⁹² Garza, Sergio Francisco de la, *op. Cit.*, p. 564.

Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y Comisión Nacional del Agua (CONAGUA). Si el contribuyente no cumple con su obligación fiscal, la recaudación se realiza de manera forzosa.

Para cobrar o recaudar los impuestos y demás contribuciones exigibles de forma ineludible, las autoridades fiscales cuentan con un mecanismo propio de la materia fiscal que se llama Procedimiento Administrativo de Ejecución (que en lo sucesivo llamare PAE) o procedimiento económico-coactivo, que no requiere de la intervención del Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional.

“La finalidad del PAE no es la resolución de la controversia, sino la recaudación de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el contribuyente.”⁹³

El PAE se funda en la necesidad de que el Estado realice sus atribuciones (en este caso la recaudación forzosa) en forma administrativa sin estar sujetas a las trabas y dilaciones que acarrea la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial.

“Para Gabino Fraga se funda además en la presunción de legitimidad de las resoluciones dictadas por los órganos del Estado, presunción que, se basa en la idea de que esos órganos son en realidad instrumentos desinteresados que solo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva y que actúan conforme a los mandatos de las normas legales.”⁹⁴

Las autoridades recaudadoras o las que aplican el PAE, indistintamente se les llama:

- A. Autoridad ejecutora
- B. Jefe de la oficina ejecutora
- C. Autoridad exactora

⁹³ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. Cit.*, p. 237.

⁹⁴ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, Edición 48, Ed. Porrúa, México, 2019, p. 282.

Para que la autoridad pueda iniciar el PAE se deben satisfacer al menos los siguientes requisitos:

- A. Que exista una obligación de pago a cargo de un contribuyente determinado.
- B. Cuando dicha obligación no haya sido debidamente liquidada; es decir, que no se haya pagado el crédito fiscal.
- C. La obligación haya sido notificada debidamente al contribuyente,
- D. Que la obligación fiscal tenga el carácter de exigible; es decir, que haya transcurrido el plazo que señala la ley para realizar el pago.

Cumplidos estos requisitos, la autoridad fiscal puede realizar el cobro coactivo. Este procedimiento se integra por diferentes etapas:

A. Requerimiento de pago

El requerimiento de pago es la diligencia por medio de la cual, las autoridades fiscales exigen al contribuyente el pago del crédito fiscal no cubierto.

Si el contribuyente paga las contribuciones debidas y los accesorios como son multas, recargos y actualización, termina el procedimiento, en ese momento se cumple con la obligación fiscal.

Si después del requerimiento, el contribuyente no realiza el pago, se pasa a la segunda etapa el procedimiento.

B. Embargo

El embargo es un acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de los créditos fiscales mediante el aseguramiento de bienes (muebles, inmuebles, negociaciones) propiedad del contribuyente o deudor. Su fundamento lo encontramos en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación que a continuación cito:

“Artículo 151. Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. *A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.*

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros...

II. *A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.*

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes...”⁹⁵

Los bienes embargados pueden ser objeto de un remate posterior, con la finalidad de recuperar los créditos fiscales no cubiertos en su oportunidad.

“Cuando el embargo recae sobre bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género, se deberá inscribir en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

El plazo para pagar el crédito fiscal y evitar el embargo, será si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.”⁹⁶

⁹⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 162 y 163.

⁹⁶ LA FACULTAD DEL ESTADO PARA COBRAR CONTRIBUCIONES, *Folleto Prodecon “Lo que todo contribuyente debe saber”*, México, Gobierno de la República, 2020, p. 17.

Cabe mencionar que los bienes que no pueden embargar el fisco, donde quedan exceptuados de embargos:

- I. Los muebles de uso indispensable del deudor y sus familiares
- II. Los instrumentos útiles y mobiliarios indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- III. Sueldos y salarios.
- IV. Las pensiones de cualquier tipo.

Su fundamento legal lo encontramos en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Artículo 157.- Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

*XIII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.*⁹⁷

C. Avalúo de bienes y remate

Es el acto mediante el cual se cobra el crédito fiscal con el producto o ganancias que se obtienen de la adjudicación de bienes en subasta o venta pública.

Ahora bien, el crédito fiscal da paso al cobro forzoso de contribuciones y sanciones económicas como son: multas y demás accesorios, los accesorios son actualizaciones y gastos de ejecución.

La multa es una cantidad monetaria que se impone al contribuyente infractor como castigo y como represión a su conducta (no pagar las contribuciones que le correspondían) contraria a la ley fiscal.

Los recargos son la cantidad en dinero que se impone al contribuyente como indemnización por no pagar a tiempo las contribuciones; su finalidad es cubrir el perjuicio o pérdida ocasionada al no pagar.

La actualización se refiere al valor real de la cantidad que se dejó de pagar a la autoridad tributaria. Es decir, equivale a la pérdida del poder adquisitivo del peso a través del tiempo como consecuencia de la depreciación y la inflación. Las multas, los recargos y los gastos de ejecución también deben actualizarse.

Los gastos de ejecución son la cantidad de dinero que la autoridad tuvo que erogar para realizar la recaudación de manera coactiva.

Así es como el crédito fiscal incluye las contribuciones no pagadas, las multas, los recargos y los gastos de ejecución y las actualizaciones; por lo que el contribuyente que no cumplió con su obligación de pagar impuestos o demás contribuciones oportunamente tendrá que pagar una cantidad mayor a lo que le correspondía por concepto de contribuciones.

⁹⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 168.

3.4 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA COMO PRIMER E INELUDIBLE REQUISITO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

“La palabra audiencia significa acto de oír de las personas de alta jerarquía u otras autoridades, previa concesión, a quienes exponen, reclaman o solicitan algo, así como la ocasión para aducir razones o pruebas que se ofrece a un interesado en juicio o en expediente.”⁹⁸

Se puede considerar como una de las garantías de mayor trascendencia dentro de nuestro régimen jurídico ya que consiste en la oportunidad que se le concede a todo individuo de defender sus derechos dentro de un procedimiento, tanto judicial como administrativo.

La garantía de audiencia consiste en la oportunidad que tiene el gobernado para defenderse sobre actos privativos a sus bienes o sus derechos, derivados de los actos de la autoridad.

El fundamento de la garantía de audiencia lo encontramos en el artículo 14 de nuestra Carta Magna que cito a continuación:

“Artículo 14.

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

...”⁹⁹

A través de la garantía de audiencia se establece el derecho a favor del gobernado de ser oído y vencido en juicio antes de un acto de privación, esto es, una limitación de procedimiento en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, que se

⁹⁸ *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, <https://dle.rae.es> consultado el 24 de noviembre de 2020.

⁹⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 16.

instituye a la autoridad para que válidamente pueda extraer de forma definitiva un bien o un derecho de la esfera jurídica del gobernado.

En este sentido, se puede decir que los elementos que componen la garantía de audiencia implican que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos:

- A. Sino mediante juicio
- B. Seguido ante los tribunales previamente establecidos
- C. En el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.
- D. Conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

El titular de la garantía de audiencia es todo sujeto gobernado, en el caso que nos ocupa en este tema de investigación, nos estamos refiriendo al contribuyente sea persona física o moral.

Ahora bien, el alcance de la garantía de audiencia consiste en darle oportunidad a toda aquella persona agraviada o quejoso si hablamos de amparo, de que exponga todo lo que considere conveniente para la defensa de sus intereses.

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido que el artículo 14 Constitucional tutela la garantía de audiencia que poseen los ciudadanos, para lo cual cito lo siguiente:

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

de audiencia, que debe ser previa. Pues no hay razón legal para obligar a los causantes a litigar en situación de desventaja, con la amenaza de multas y recargos, siendo de tomarse en cuenta que éstos son extremadamente elevados (24% anual), mientras que las propias autoridades no suelen pagar intereses moratorios por sus cobros indebidos y, en todo caso, los pagan en una tasa notablemente inferior (sin que aquí proceda examinar la constitucionalidad de este sistema legal).

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 247/76. Inmobiliaria "Roal", S.A. 20 de julio de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Secretario: Mario Pérez de León E."¹⁰⁰

Por tanto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido de manera reiterada, en relación con la garantía de audiencia, que la misma se respeta en la medida en que se den a conocer al particular los hechos y motivos en los cuales se basa la autoridad para iniciar un procedimiento que puede culminar con la privación de derechos, lo cual se traduce en que, mediante su notificación, el particular se entere de cuáles son esos hechos y de este modo este en aptitud de defenderse. De lo contrario, se haría engañosa esa garantía, pues el gobernado no estaría en condiciones de saber que pruebas aportar o que alegatos formular para desvirtuar las imputaciones y los argumentos de la autoridad.

Lo anterior encuentra su fundamento en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“AUDIENCIA, RESPETO A LA GARANTÍA DE. DEBEN DARSE A CONOCER AL PARTICULAR LOS HECHOS Y MOTIVOS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO QUE SE INICIE EN SU CONTRA. La garantía de audiencia consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular de intervenir para poder defenderse, y esa intervención se puede concretar en dos aspectos esenciales, a saber: la posibilidad de rendir pruebas que acrediten los hechos en que se finque la defensa; y la de producir alegatos para apoyar esa misma defensa con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes. Esto presupone, obviamente, la necesidad de que los hechos y datos en los que la autoridad se basa para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, sean del conocimiento del particular, lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y así esté en aptitud de defenderse. De lo contrario la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar o qué alegatos formular a fin de contradecir los argumentos de la autoridad, si no conoce las causas y los

¹⁰⁰ TESIS AISLADA 253447, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Sexta Parte, p. 109.

hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento que pudiera afectarlo en su esfera jurídica.

Séptima Época, Tercera Parte:

Volúmenes 199-204, página 48. Amparo en revisión 2592/85. Luis Salido Quiroz. 13 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 199-204, página 48. Amparo en revisión 1487/85. Arcelia Valderrain de Chacón. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Ponente: Carlos de Silva Nava.

Volúmenes 199-204, página 48. Amparo en revisión 1558/85. Olivia Melis de Rivera. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 199-204, página 48. Amparo en revisión 1594/85. Ricardo Salido Ibarra. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 199-204, página 48. Amparo en revisión 1598/85. Dinora Toledo de Ruy Sánchez. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época,

Volúmenes 199-204, Tercera Parte, página 85, Segunda Sala. Apéndice 1917-2000, Tomo VI, Materia Común, Jurisprudencia, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 65, Segunda Sala, tesis 82.”¹⁰¹

Así mismo, el criterio sostenido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa es congruente con el criterio jurisprudencial sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto a la obligación de las autoridades de dar a conocer al particular con suficiente detalle los hechos y motivos que sirvan de base para instaurar un procedimiento en su contra, de tal manera que aquel tenga la posibilidad de defenderse, aportando lo que a su derecho convenga.

Por tanto, es obligación de las autoridades fiscalizadoras dar a conocer al contribuyente o responsable solidario sujeto al ejercicio de facultades de

¹⁰¹TESIS 1011481, Gaceta del *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Apéndice 1917, Tomo I, Décima Segunda Sección, p. 1127.

comprobación, no sólo los hechos y observaciones derivados de ese procedimiento indirecto de comprobación, sino además proporcionarle copia de las actas y papeles de trabajo que al efecto se hubieran elaborado, con detalle de los hechos o de las operaciones que se le imputen.

Solo de este modo podrá ser salvaguardada la garantía de audiencia tutelada en nuestra Carta Magna lo cual respalda una mejor impartición de justicia en materia tributaria.

CAPÍTULO IV
LA INDEFENSIÓN JURÍDICA COMO
CONSECUENCIA DEL EJERCICIO DE
LAS FACULTADES DE
FISCALIZACIÓN

PRESENTACIÓN DEL CAPÍTULO

En este apartado analizo los alcances de la indefensión jurídica del gobernado frente a las autoridades fiscalizadoras, se describe las facultades del ejercicio de fiscalización, además de algunas de las consecuencias respecto de omisiones o errores en la actividad fiscal de parte del gobernado y finalmente analizo algunos aspectos de la ilegalidad derivados de la facultada del ejercicio de fiscalización.

4.1. LA FACULTAD DEL EJERCICIO DE FISCALIZACIÓN

La autoridad fiscal cuenta con plenas facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones de las personas, y dicha facultad surge de la obligación de los ciudadanos como contribuyentes al gasto público; tal facultad se encuentra contemplada en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En nuestro sistema jurídico rige el principio de facultades expresas para las autoridades, de ahí que las autoridades fiscales requieren de un marco legal que les permita verificar que los contribuyentes hayan cumplido con las disposiciones fiscales; a dichas facultades se les conoce como facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

“Jiménez González señala como objetivos de la fiscalización la identificación de los contribuyentes, detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes, y por último detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones.”¹⁰²

La identificación de los contribuyentes se refiere a tener un control actualizado de la información y coincidencia de los registros de todos los contribuyentes, para evitar niveles altos de evasión de obligaciones y deberes tributarios.

Para detectar el incumplimiento de obligaciones fiscales la autoridad se encarga de constatar y verificar si el contribuyente ha cumplido de manera oportuna; de lo contrario actualmente, le estará enviando a su buzón tributario un recordatorio

¹⁰² Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Cengage Learning, 10ª. Edición, México, 2009, p. 322.

que no ha cumplido con sus obligaciones fiscales y se le invita a ponerse al corriente.

Para detectar incorrecciones y falsedades las autoridades fiscalizadoras, tendrán que descubrir anomalías relativa a datos incorrectos y eventuales falsedades u errores aritméticos en las declaraciones presentadas.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 establece que:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y 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...”¹⁰³

Con base en dicho artículo, las autoridades fiscalizadoras pueden ejercer dichas facultades, a este respecto el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece lo siguiente en sus fracciones VII y VIII:

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

- VII. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;*
- VIII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;”¹⁰⁴*

Ahora bien, las autoridades fiscalizadoras deben estar facultadas para poder determinar contribuciones omitidas, derechos o contribuciones especiales, créditos fiscales, accesorios de éstos como son recargos y multas.

Así mismo, se ejercen facultades de fiscalización para comprobar la comisión de delitos fiscales por parte de los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros. Esta tarea la llevan a cabo con las facultades de comprobación como ya

¹⁰³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 66.

¹⁰⁴ LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO, *op. Cit.*, p. 3.

lo abordé en el capítulo II, al analizar las más importantes que son: visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisiones electrónicas.

Una facultad otorgada a la autoridad fiscal es la de auditar y comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, por tanto, será necesario definir el significado de auditoría.

“Para Arthur W. Holmes, la auditoria es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de una persona física o moral con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, certificar estados o informes que se rindan.”¹⁰⁵

“Narciso Sánchez, cita a Doricela Mabarak, con relación a dos tipos de fiscalización que realizan las autoridades tributarias, las cuales las describe de la siguiente manera:

Se habla de fiscalización directa e indirecta, a la primera se la puede conceptualizar como el conjunto de actos de las autoridades hacendarias competentes en los que existe la relación interpersonal con los sujetos inspeccionados, ya sea en las oficinas de la autoridad, en el domicilio de los sujetos fiscalizados, o en tránsito, siguiendo su marco normativo, la segunda, es la actividad realizada por las autoridades, por los responsables solidarios, mediante acciones establecidas en la ley, con las que se garantiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en ella intervienen fedatarios públicos, autoridades administrativas y judiciales y otras personas que tienen el papel de terceros; también se apoya en dictámenes de estados financieros de contadores públicos, informes y la colaboración que brindan los jueces, notarios y corredores públicos.”¹⁰⁶

Por otro lado, la fiscalización se hace más eficiente a partir del 2014 dado que las autoridades fiscales cuentan con un mayor control porque inicia la facturación electrónica; así como, un acuerdo con todas las instituciones del sistema

¹⁰⁵ Garza, Sergio Francisco de la, *op. Cit.*, p. 554.

¹⁰⁶ Sánchez Gómez, Narciso, *op. Cit.*, p. 513.

financiero, sociedades cooperativas de ahorro y préstamo. Por tanto, toda persona sea física o moral está siendo monitoreada y las autoridades fiscalizadoras tienen conocimiento exacto del monto de sus ingresos.

Es aquí donde entran sus facultades de revisión y monitoreo porque pueden llegar a determinar el monto del impuesto que realmente le corresponde pagar al contribuyente, haciéndole llegar primero una invitación para que aclare las inconsistencias en sus declaraciones y solicitarle que haga las correcciones necesarias para evitar una sanción mayor. Como lo comenté anteriormente, las autoridades tienen la facultad de indicarle al contribuyente que corrija las inconsistencias, si éste, hace caso omiso por la razón que sea, la autoridad fiscalizadora podrá emitir un crédito fiscal indicando el monto del impuesto que le corresponde, una multa dependiendo de la falta, recargos, actualización y gastos de ejecución.

Dentro de las facultades de fiscalización tienen el poder de generar la clave del registro federal de contribuyentes conocido como RFC en base a la clave única de registro de población (CURP) su fundamento lo encontramos en el artículo 33 fracción III del Código Fiscal de la Federación que cito a continuación:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

- III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente, podrá generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes con base en la información de la Clave Única de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro; podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.”¹⁰⁷*

¹⁰⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 56.

Sin embargo, es importante analizar este artículo porque dice que puede realizar la inscripción al RFC, esto con el fin de incorporar de manera voluntaria a los contribuyentes o para actualizar sus datos en el RFC. Esto con la finalidad de acrecentar el padrón de contribuyentes, la tendencia de la autoridad es aumentar la base gravable, es decir, el universo de los contribuyentes.

Pues bien, si hablamos de una persona física que tiene unos ahorros y nunca ha sido dada de alta en el RFC, por el simple hecho de tener ahorros y recibir intereses, está obligada a estar dada de alta y, por tanto, obligada a presentar una declaración anual, siempre y cuando el monto de sus inversiones (ahorros) rebasan los \$100,000. Ahora bien, considerando este punto cual es la seguridad jurídica que protege al ciudadano o contribuyente, pues en ningún momento se le informa que tiene obligaciones fiscales por tener sus ahorros invertidos.

Así mismo, la institución financiera está obligando a las personas para que entreguen su clave única de registro de población que a partir de este momento llamaré CURP para que, en coordinación con las autoridades fiscalizadoras, tengan un control del monto de sus cuentas bancarias a su nombre.

Lo anterior, le permitirá a la autoridad fiscal darle seguimiento al contribuyente para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dado que las entidades financieras están obligadas a proporcionar al SAT la información que les soliciten de los cuentahabientes.

Hay otro tipo de medidas fiscales, administrativamente coercitivas que obligan a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales. Una de ellas es la facultad que se le confiere a éste para dejar sin efecto los certificados de sellos o firmas digitales de los contribuyentes, esto provoca que no puedan emitir comprobantes fiscales o bien, si los emite, no tengan valor fiscal. Su fundamento legal lo encontramos en el artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación que dice:

“Artículo 17-H Bis. Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:

- I. *Detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.*
- II. *Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.*
- III. *En el ejercicio de sus facultades, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.*

Para efectos de esta fracción, se entenderá que las autoridades fiscales actúan en el ejercicio de sus facultades de comprobación desde el momento en que realizan la primera gestión para la notificación del documento que ordene su práctica.

- IV. *Se deroga.*
- V. *Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.*
- VI. *Derivado de la verificación prevista en el artículo 27 de este Código, detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código.*
- VII. *Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.*

- VIII. *Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.*
- IX. *Detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado de sello digital.*
- X. *Se deroga.*¹⁰⁸

El contribuyente estará obligado a realizar las aclaraciones pertinentes para comprobar que ya no se encuentra en ninguno de los supuestos anteriores por los cuales fue sancionado, y poder solicitar la emisión de su firma electrónica o sellos digitales para seguir emitiendo comprobantes fiscales.

Al respecto, es importante mencionar que actualmente las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar que los comprobantes fiscales no sean emitidos y correspondan a operaciones inexistentes, este tema lo abordaré en el punto 4.3 porque es algo que está ocasionando severas consecuencias para los contribuyentes.

Actualmente la tarea fiscalizadora ha alcanzado a la mayoría de los contribuyentes, esto lo ha logrado utilizando toda la tecnología que le ha dado una herramienta más efectiva para poder controlar a todos los gobernados y evitar una evasión de impuestos utilizando la coacción.

Una manera de desalentar la evasión es la sensación de riesgo. Si consideramos todos los medios de control, y las nuevas reformas que están autorizando, dejan al gobernado con una percepción de persecución.

4.2. CONSECUENCIAS DE OMISIONES O ERRORES EN LA ACTIVIDAD FISCAL POR PARTE DEL GOBERNADO

¹⁰⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 17 y 18.

El análisis del procedimiento de las facultades de fiscalización de las autoridades fiscales es sin duda de gran importancia.

Esto sirve como una herramienta para todos los contribuyentes, partiendo de la base que mientras más conozcan los derechos y obligaciones a lo que están sujetos, se encontrarán en mejor posición para defender sus derechos y cumplir de manera correcta con sus obligaciones, evitando así la determinación de créditos fiscales actualizados, multas, recargos y gastos de ejecución.

Ahora bien, recordemos el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna que a la letra dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁰⁹

Nos indica que estamos obligados a contribuir al gasto público, por tanto, nace la obligación de las personas a pagar impuestos. No obstante, de dicho precepto constitucional también establece la forma de cumplir con esa obligación, que es por medio de leyes.

Los límites a la potestad para crear impuestos y demás contribuciones son los derechos fundamentales de legalidad tributaria, proporcionalidad tributaria, equidad tributaria y destino al gasto público de las contribuciones. Temas que en capítulos anteriores ya analizamos.

Por tanto, estos cuatro derechos también los podemos llamar derechos fundamentales del contribuyente porque están recogidos y protegidos por nuestra ley fundamental, la Constitución.

Además de los derechos constitucionales mencionados, el legislador ha reconocido en ley otros derechos específicos del contribuyente, que ayudan a hacer efectivos sus derechos fundamentales. Estos derechos se encuentran en la Ley

¹⁰⁹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, *op. Cit.*, p. 43 y 44.

Federal de los Derechos del Contribuyente¹¹⁰, los cuales se pueden resumir en diez derechos que son:

- A. Derecho a ser informado y asistido.
- B. Derecho a ser escuchado.
- C. Derecho de petición.
- D. Derecho a la confidencialidad y protección de datos.
- E. Derecho a la autocorrección fiscal.
- F. Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido.
- G. Derecho de acceso a la justicia fiscal.
- H. Derecho a la presunción de buena fe.
- I. Derecho a una administración ágil y eficiente.
- J. Derecho a un trato respetuoso.

El contribuyente debe ser informado de sus derechos y obligaciones por parte de la autoridad fiscal, en cualquier momento que se le practique una facultad de comprobación, porque si éste no conoce sus derechos fundamentales puede estar en un estado de inseguridad jurídica.

El objetivo principal es analizar las prácticas de la autoridad fiscal y determinar si se protege al contribuyente dándole una certeza jurídica.

Por tanto, si recordamos anteriormente mencione que una de las facultades de la autoridad fiscal es monitorear las cuentas bancarias, esto lo podemos ver cuando una persona tiene unos ahorros y decide invertirlos para que le generen algo de intereses, esto significa que está obteniendo un ingreso y automáticamente graba un impuesto, su fundamento legal lo encontramos en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que cito a continuación:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

¹¹⁰ LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021, p. 1 y 2.

- I. *Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. *Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”¹¹¹*

En consecuencia, la persona o contribuyente tendrá obligaciones fiscales y la institución con la cual tiene su inversión estará reportando las retenciones al SAT. Así mismo, si recordamos en párrafos anteriores comente que las autoridades fiscales tienen un acuerdo con todas las instituciones del sistema financiero, sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, y estas instituciones obligan a las personas a proporcionar su CURP; esto con la finalidad de vincularlo con el registro federal de contribuyentes que a partir de este momento llamaré RFC. Por tanto, automáticamente aparecerá en la plataforma del SAT todo movimiento relacionado con cualquiera de estas instituciones financieras.

De modo que, nace una obligación con las autoridades fiscales y el contribuyente lo desconoce. Ahora bien, hay ciertas reglas que se deben considerar y la persona debe ser asesorada para saber cuáles son sus opciones. La única forma como se entera el contribuyente es cuando la autoridad fiscal le hace llegar una notificación donde le informa que omitió presentar una declaración o en un caso mayor, le notifica un requerimiento donde ya es acreedor a multas.

El omitir hacer una declaración anual que sería el caso de esta persona, va desde \$1,400 a \$17,370 pesos. La sanción por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, va desde \$14,230 a \$28,490, de acuerdo con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada el 28 de diciembre de 2019. Serían dos situaciones diferentes por lo cual se podría acumular la multa. Te aplicaría una, por no presentarla y otra por no hacer uso de la aplicación en internet.

¹¹¹ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, *op. Cit.*, p. 1.

Ahora bien, la manera de hacerle saber a los contribuyentes de alguna omisión u error es por medio de avisos, recordatorios o notificaciones; así como para notificar multas o créditos fiscales; pueden ser de manera personal o por medios electrónicos, que actualmente es la novedad para el SAT porque es la manera más conveniente para las autoridades fiscales.

Una de las obligaciones de los contribuyentes a partir del 2020 es activar el buzón tributario, por ende, las personas morales tienen hasta el 30 de septiembre y las personas físicas el plazo vence el 30 de noviembre del 2020. Y a partir del 2021 estarán obligados a activar su buzón tributario las personas que se encuentren en el Régimen de Incorporación Fiscal y aquellos que obtienen ingresos por plataformas digitales.

El buzón tributario es un sistema de comunicación electrónico entre los contribuyentes y la autoridad tributaria que se ejecuta desde la página del SAT. En el buzón la autoridad fiscal puede realizar la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

A partir de este año, el uso del buzón tributario se volvió obligatorio para los contribuyentes, luego de la adición de un párrafo al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Artículo 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.*
- II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.*

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Para efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán habilitar el buzón tributario, registrar y mantener actualizados los medios de contacto, de acuerdo con el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando el contribuyente no habilite el buzón tributario o señale medios de contacto erróneos o inexistentes, o bien, no los mantenga actualizados, se entenderá que se opone a la notificación y la autoridad podrá notificarle conforme a lo señalado en el artículo 134, fracción III de este Código.”¹¹²

Esto significa que debes dar de alta los medios de contacto que marca dicho artículo y la autoridad te deberá hacer llegar por única ocasión una confirmación a tu correo y a tu número de celular llegará un código de verificación para saber que has concluido exitosamente el trámite. El objetivo principal de las autoridades fiscales es notificar de manera inmediata al contribuyente una resolución, una multa, una revisión electrónica, un requerimiento, etc.

Así mismo, a través del buzón los contribuyentes pueden presentar promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales y pueden realizar consultas sobre su situación fiscal.

Por consiguiente, la autoridad fiscal tendrá una forma más eficiente de notificar, ya que al llegarte un aviso a tu correo electrónico tendrás un plazo de tres días hábiles para abrir la notificación, autenticándote con tu firma electrónica. En caso de que no abras el correo, automáticamente surte efectos la notificación después de los tres días hábiles, lo leas o no, te darás por notificado porque parte

¹¹² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 22.

de tus obligaciones es estar al pendiente de los correos que te hace llegar la autoridad a tu buzón tributario.

Los contribuyentes que no habiliten registren o actualicen el buzón tributario recibirán una multa de \$3,080 a \$9,250 de acuerdo con el artículo 86-D del Código Fiscal de la Federación que a continuación cito:

“Artículo 86-D. A quien cometa la infracción relacionada con la no habilitación del buzón tributario, el no registro o actualización de los medios de contacto conforme a lo previsto en el artículo 86-C, se impondrá una multa de \$3,080.00 a \$9,250.00.”¹¹³

Si un contribuyente no activa su buzón tributario la autoridad podrá notificarle por estrados, que consiste en colocar el documento que pretende notificar, durante 15 días en un sitio abierto al público de sus oficinas y en la página electrónica que establezca. A partir del día 16, la autoridad dará por notificada a la persona, con los riesgos de que comiencen a correr plazos legales o que la autoridad imponga multas por incumplimiento.

Este es un tema muy importante en la actualidad dado que el buzón tributario viene a cambiar muchos de los parámetros que se venían utilizar para las notificaciones.

4.3. LA ILEGALIDAD DEL ESTADO EN LOS PROCESOS DERIVADOS DE LA FACULTAD DEL EJERCICIO DE FISCALIZACIÓN

Un tema importante que se definió en el 2020 es una reforma fiscal con graves consecuencias para los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones fiscales. Dicha reforma persigue dos principales objetivos, uno de ellos consiste en no permitir el incumplimiento de las obligaciones que tienen a su cargo los contribuyentes, y el segundo consiste en sancionar eficazmente a los contribuyentes que en el pasado han incumplido con sus obligaciones fiscales.

¹¹³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 133.

Para lograrlo la autoridad fiscal aplicará consecuencias inmediatas ante el menor incumplimiento de los contribuyentes y aplicará sanciones contundentes dentro de sus facultades para recuperar lo omitido.

Por lo tanto, es muy importante que los contribuyentes cuenten con la asesoría de expertos fiscales que conozcan las nuevas disposiciones de la autoridad fiscal, y así evitar consecuencias que pueden afectar su patrimonio y en casos severos hasta su libertad.

Un tema importante que no quiero dejar pasar inadvertido y forma parte de las facultades que actualmente le fueron conferidas a las autoridades fiscales es la presunción de operaciones inexistentes, esto lo encontramos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que a letra dice:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.”¹¹⁴

Esto significa que, si emites una factura por cualquier concepto sin tener los recursos necesarios, es decir la infraestructura para desarrollar la actividad que se describe en el comprobante, o eres un contribuyente no localizable para la autoridad fiscal, son operaciones inexistentes.

Sin embargo, esta presunción no solamente acusa a quien emite la factura, sino a quien trate de deducir con este documento; por lo cual, será observado por el SAT.

En el sistema tributario mexicano desde 2014 se cuenta con listas negras como instrumento publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página interna del SAT evidenciando a todos aquellos que estén en ese supuesto. Los efectos de la publicación de este listado será considerado, con efectos generales,

¹¹⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 106.

que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Como vemos, lo notable de esta facultad es que la autoridad se encuentra posibilitada a presumir la inexistencia de operaciones sin que precisamente se ejerciten de forma previa las facultades de comprobación y, por otra parte, que dicha presunción será hecha del conocimiento público en general, además del buzón tributario, la publicación en el Diario Oficial y en la página de internet del SAT, siendo estas las formas de notificación.

A partir de la última notificación que se realice a través de cualquiera de los medios de comunicación antes mencionados, el contribuyente presuntamente responsable contará con un plazo de quince días para manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y, aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo. Transcurrido dicho plazo, la autoridad en un plazo que no exceda de cinco días valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución al contribuyente respectivo a través del buzón tributario.

Sin embargo, cuando sea el caso de que no haya podido desvirtuar los hechos de la presunción de operaciones inexistente, la autoridad fiscal publicará la lista negra de aquellos contribuyentes que no han remediado los hechos que se les imputan. Y a partir del 2021 cuando trates de emitir un comprobante fiscal y debas anotar el RFC del contribuyente podrás saber si pertenece a dicha lista negra, por tanto, el mismo sistema del SAT evitará que puedas emitirle un comprobante fiscal.

Ahora bien, cuando aparezca el nombre de un contribuyente en la lista de aquellos que no desvirtuaron el supuesto de haber llevado a cabo operaciones inexistentes, tanto personas físicas como personas morales contarán con un plazo de treinta días, contados a partir de la citada publicación para realizar lo siguiente:

- A. Acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o

- B. Proceder a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de la declaración o declaraciones complementarias pagando los impuestos que correspondan.

Hay que tener en cuenta, que lo anterior constituye la posibilidad de ejercer el derecho fundamental de audiencia dentro de la etapa de este procedimiento administrativo para quienes recibieron los comprobantes fiscales amparados en operaciones inexistentes y de no ejercerlo o ejercerlo indebidamente, se actualizarán las siguientes consecuencias:

- A. Cuando la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación detecte que una persona física o moral, no acreditó la efectiva prestación de un servicio o la adquisición de bienes, o no corrigió su situación fiscal en los términos previsto, determinará el o los créditos fiscales que correspondan.
- B. Hay que considerar que tal y como se prevé por el último párrafo del numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice;

“Artículo 69-B.

.....

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”¹¹⁵

De modo que, al entender que las operaciones de las cuales se deriva la emisión de los comprobantes fiscales, se origina de una compraventa o servicio y ésta es un acto jurídico, lo cual implica una simulación de actos jurídicos; entonces debemos remitirnos, a lo que

¹¹⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 107-108.

establece el Código Civil Federal que es su artículo 2180 estable lo siguiente:

“Artículo 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”¹¹⁶

Así pues, el artículo 2181 del mismo ordenamiento legal que a la letra dice:

“Artículo 2181.- La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.”¹¹⁷

De igual forma el artículo 2183 establece lo siguiente:

“Artículo 2183.- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.”¹¹⁸

Por tanto, quien podrá pedir la nulidad de los casos simulados será en este caso el SAT.

- C. Y por último como consecuencia legal adicional a los efectos fiscales que se le otorgarán a los comprobantes de las operaciones o actos determinadas como simuladas por parte de la autoridad fiscal, es que tales actos serán considerados para efectos de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en lo establecido por el artículo 109 Fracción IV que cito a continuación:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”¹¹⁹*

¹¹⁶ CÓDIGO CIVIL FEDERAL, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 209.

¹¹⁷ Ibid., p. 209.

¹¹⁸ Ibid., p. 209.

¹¹⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 146.

Así mismo, el artículo 108 del mismo ordenamiento jurídico establece lo siguiente:

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.”¹²⁰

En consecuencia, aquel contribuyente que se encuentre en el supuesto de operaciones inexistentes y no desvirtúe en el tiempo establecido, tendrá que pagar los impuestos que les corresponden, pagar multas y recargos. Y una de las medidas más severas es cuando las conductas se encuadren en el artículo 108 fracción III del Código Fiscal de la Federación que cito a continuación:

¹²⁰ Ibid., p. 145.

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

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

....

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.”¹²¹

Por tanto, si no cumples con el pago de impuestos que te corresponda de manera parcial o total y además estuvieran involucrados tres o más personas, que se hayan organizado para cometer reiterada o modernamente la conducta, será considerado como delincuencia organizada y, además, aplicar la nueva ley de extinción de dominio como medida cautelar aun sin estar vinculados a proceso.

Es decir, se precisa que cuando tres o más personas se organicen para cometer, en forma permanente o reiterada, delitos tales como contrabando y su equivalente, o defraudación fiscal equiparada, por ese solo hecho serán sancionadas como miembros de la delincuencia organizada.

Ahora bien, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado sume más de \$7,804,230 pesos, es decir, supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 103 del CFF antes mencionado, será considerado como delincuencia organizada.

Esto es muy delicado dado que la recaudación de impuestos no debería estar por ningún motivo considerada como un delito grave y mucho menos equipararla a delitos como delincuencia organizada. Entonces, se estaría violando el derecho de presunción de inocencia.

Ahora bien, una de las razones por las cuales hago el análisis a este tema de operaciones inexistentes, es porque cualquier persona puede ser perjudicada por

¹²¹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 135.

este tema, sin ser conscientes que cuando fueron a adquirir un bien o un servicio, la empresa o la persona física ha estado utilizando facturas apócrifas para pagar menos impuestos, y al momento de ser detectado por el SAT, automáticamente harán una revisión a todos aquellos que son sus clientes y proveedores.

Así mismo, como lo comenté anteriormente el SAT está facultado para revisar a todos los que pudieran estar involucrados; y, por tanto, si una persona no está al pendiente de su buzón tributario automáticamente quedará notificado y se le pasaran los plazos que marca la ley para poder desvirtuar una responsabilidad, dará como consecuencia que esté involucrado en un tema de defraudación fiscal que le puede ocasionar grandes problemas.

Esto no significa que yo aliente las prácticas ilegales de muchas empresas o personas que se dedican a vender facturas apócrifas para poder defraudar al fisco porque deben ser castigados; sin embargo, sería muy conveniente que las autoridades tengan en cuenta que el ciudadano, en este caso el contribuyente también tiene derechos y obligaciones y que debe ser protegido por la ley para no dejarlo en un estado de indefensión jurídica.

Así mismo no puedo dejar de señalar que uno de los principios esenciales es la seguridad jurídica que no es más que la protección de los derechos y obligaciones al amparo de un ordenamiento, contra quien pretenda violentarlos. Y como lo comenté anteriormente la seguridad jurídica se encuentre estrechamente relacionada con el principio de legalidad dado que la existencia de ambos es dependiente. Por lo cual creo conveniente citar la siguiente tesis:

“PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Contradicción de tesis 59/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito, Primero de Circuito del Centro Auxiliar de la Novena Región, con residencia en Zacatecas, Zacatecas, Primero y Segundo del Trigésimo Circuito y Décimo Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 12 de julio de 2017. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 478/2017. Patricia Guadalupe López Araujo. 30 de agosto de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Tesis de jurisprudencia 140/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de septiembre de dos mil diecisiete.”¹²²

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de este principio en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la Ley y sobre sus consecuencias, y de que todo acto administrativo debe estar fundado y motivado por ellas.

4.4. CASO PRÁCTICO

Después de un análisis detallado a las más importantes facultades de fiscalización es necesario que podamos analizar un caso práctico para determinar

¹²² TESIS 2ª./J. 140/2017, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo II, Libro 47, octubre de 2017, p. 840.

si las facultades de las autoridades fiscales están completamente apegadas a derecho; así como determinar si son garantizados los derechos de los contribuyentes en el ejercicio de sus facultades.

Este caso consiste en no desvirtuar la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes emitidos a los contribuyentes, dado que el contribuyente alega que es ilegal la notificación por buzón tributario tanto de la resolución impugnada contenida en el oficio número 500-05-2016-44405 de fecha 14 de diciembre del 2016, así como del oficio número 500-05-2016-38579 de fecha 13 de octubre de 2016, toda vez que no se acredita la autenticidad y correcto funcionamiento de un aviso electrónico a una dirección de correo, de acuerdo al artículo 134 fracción I y 17-K del Código Fiscal de la Federación.

Al ser ilegal la notificación por ende es violatoria de legalidad y seguridad jurídica, reserva de ley y subordinación jerárquica porque proviene de frutos viciados de origen, es carente de fundamentación y motivación legal.

Primeramente, como mencione en el capítulo IV en el numeral 4.2 la obligación de los contribuyentes a activar su buzón tributario como medio de comunicación con fundamento en el artículo 17-K del CFF el que a la letra dice:

“Artículo 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.*
- II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.*

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general.

La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Para efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán habilitar el buzón tributario, registrar y mantener actualizados los medios de contacto, de acuerdo con el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando el contribuyente no habilite el buzón tributario o señale medios de contacto erróneos o inexistentes, o bien, no los mantenga actualizados, se entenderá que se opone a la notificación y la autoridad podrá notificarle conforme a lo señalado en el artículo 134, fracción III de este Código”¹²³

Pues bien, atendiendo a este ordenamiento jurídico nos dice que al activar el buzón tributario nos debe llegar por única ocasión un aviso de confirmación que sirve para corroborar la autenticidad y el correcto funcionamiento de éste. Sin embargo, en este caso la autoridad nunca le hizo llegar dicha confirmación por lo cual origina que todo aquello que pueda ser notificado al contribuyente, no se tiene la certeza que el contribuyente tenga conocimiento y pueda ejercer lo que a su derecho convenga.

La confirmación que llega al buzón tributario y los avisos deben permanecer en el buzón tributario, pero en el caso de este contribuyente le aparecen tres correos electrónicos, pero no aparece documento alguno que acredite la autoridad fiscal que le haya enviado al contribuyente el aviso de confirmación” previo a las notificaciones contenidas en el oficio número 500-05-206-44405 de 14 de diciembre de 2016 y el oficio número 500-05-2016-38579 de 13 de octubre de 2016.

Por tanto, no se cumple con lo estipulado en el artículo 17-k que nos indica el correcto funcionamiento y la autenticidad del medio de comunicación que utilizo la autoridad para notificarle un oficio donde el contribuyente debe desvirtuar la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes emitidos a los contribuyentes.

¹²³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *op. Cit.*, p. 22.

A continuación, muestro un ejemplo de una impresión de pantalla de otro contribuyente donde claramente aparece la validación de los medios de comunicación en la bandeja de mensajes leídos.



Así mismo podemos observar que aparece el registro o actualización de medios contacto, respuesta de registro o actualización de correo electrónico y respuesta de registro o actualización de número telefónico.

Tal y como se muestra en los acuses que arroja el sistema del SAT mismos que aparecen al dar clic a cada mensaje. La siguiente imagen nos muestra la validación del correo electrónico.

Acuse de registro o actualización de mecanismos de comunicación seleccionado

Fecha: 02 de Febrero de 2021 14:05:20 hrs.

Con fundamento en el artículo 17-K segundo y tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, se han registrado o actualizado los siguientes mecanismos de comunicación elegidos por el contribuyente mismos que se relacionan en el presente acuse de registro o actualización de mecanismo de comunicación.

El proceso de registro o actualización de los Mecanismos de Comunicación se realiza con la siguiente información:

Datos de Identificación del Contribuyente

Folio: ROHJ331115KN70001
RFC: ROHJ331115KN7
CURP: ROHJ331115HVZDRR08
Nombre, denominación o razón social: JORGE AUGUSTO RODRIGUEZ HERNANDEZ

Información sobre el o los Mecanismos de Comunicación registrados y/o actualizados

Correo electrónico alta: jorgeaurodriguez@hotmail.com Validado

El contribuyente se encuentra obligado a guardar absoluta y estricta confidencialidad de la información que conozco con motivo del uso del Buzón Tributario, así como de las responsabilidades civiles y penales a las que me haré acreedor al quebrantar la citada reserva, así como al modificar, copiar, utilizar o sustraer información que vaya en perjuicio de la autoridad.

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, los cuales constituyen información reservada y confidencial en los términos del Código Fiscal de la Federación vigente y las leyes sobre transparencia y acceso a la información pública, así como de protección de datos personales.

SAT... ¡más fácil, más rápido!

Esta imagen nos muestra la validación del número telefónico.

Acuse de registro o actualización de mecanismos de comunicación seleccionado

Fecha: 04 de Febrero de 2021 12:22:31 hrs.

Con fundamento en el artículo 17-K segundo y tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, se han registrado o actualizado los siguientes mecanismos de comunicación elegidos por el contribuyente mismos que se relacionan en el presente acuse de registro o actualización de mecanismo de comunicación.

El proceso de registro o actualización de los Mecanismos de Comunicación se realiza con la siguiente información:

Datos de Identificación del Contribuyente

Folio: ROHJ331115KN70001
RFC: ROHJ331115KN7
CURP: ROHJ331115HVZDRR08
Nombre, denominación o razón social: JORGE AUGUSTO RODRIGUEZ HERNANDEZ

Información sobre el o los Mecanismos de Comunicación registrados y/o actualizados

Número de teléfono celular alta: 5539279306 Validado

El contribuyente se encuentra obligado a guardar absoluta y estricta confidencialidad de la información que conozco con motivo del uso del Buzón Tributario, así como de las responsabilidades civiles y penales a las que me haré acreedor al quebrantar la citada reserva, así como al modificar, copiar, utilizar o sustraer información que vaya en perjuicio de la autoridad.

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, los cuales constituyen información reservada y confidencial en los términos del Código Fiscal de la Federación vigente y las leyes sobre transparencia y acceso a la información pública, así como de protección de datos personales.

SAT... ¡más fácil, más rápido!

La siguiente imagen nos muestra el acuse de registro o actualización de mecanismos de comunicación seleccionado.

Acuse de registro o actualización de mecanismos de comunicación seleccionado

Fecha: 02 de Febrero de 2021 13:55:02 hrs.

Con fundamento en el artículo 17-K segundo y tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, se han registrado o actualizado los siguientes mecanismos de comunicación elegidos por el contribuyente mismos que se relacionan en el presente acuse de registro o actualización de mecanismo de comunicación.

El proceso de registro o actualización de los Mecanismos de Comunicación se realiza con la siguiente información:

Datos de Identificación del Contribuyente

Folio: ROHJ331115KN70001
RFC: ROHJ331115KN7
CURP: ROHJ331115HVZDRR08
Nombre, denominación o razón social: JORGE AUGUSTO RODRIGUEZ HERNANDEZ

Información sobre el o los Mecanismos de Comunicación registrados y/o actualizados

Correo electrónico alta: jorgeaurodriguez@hotmail.com En proceso de actualización
Número de teléfono celular: 5539279306 En proceso de actualización

El contribuyente se encuentra obligado a guardar absoluta y estricta confidencialidad de la información que conozco con motivo del uso del Buzón Tributario, así como de las responsabilidades civiles y penales a las que me haré acreedor al quebrantar la citada reserva, así como al modificar, copiar, utilizar o sustraer información que vaya en perjuicio de la autoridad.

Sus datos personales son incorporados y protegidos en los sistemas del SAT, los cuales constituyen información reservada y confidencial en los términos del Código Fiscal de la Federación vigente y las leyes sobre transparencia y acceso a la información pública, así como de protección de datos personales.

SAT - **Confidencial**

Ahora bien, la Resolución Miscelánea fiscal para 2016 fecha que fue emitida la notificación del oficio número 500-05-2016-44405 de fecha 14 de diciembre del 2016 y oficio número 500-05-2016-38579 de fecha 13 de octubre de 2016 que cito a continuación, establece lo siguiente:

“Buzón Tributario y sus mecanismos de comunicación para el envío del aviso electrónico

2.2.7. Para los efectos del artículo 17-K, primer párrafo del CFF, el buzón tributario asignado a las personas físicas y morales inscritas en el RFC se ubica en la página de Internet del SAT, dentro de la opción "Trámites".

En términos del artículo 17-K, último párrafo del CFF, para elegir el mecanismo de comunicación los contribuyentes ingresarán al menos una dirección de correo electrónico y máximo cinco, a los cuales, una vez confirmado que cumplieron con la comprobación de autenticidad y correcto funcionamiento, serán enviados los avisos de nuevas notificaciones.

En los casos en que los contribuyentes que no elijan el mecanismo de comunicación a que se refiere el párrafo anterior y por ello, no sea posible llevar a cabo la

notificación a través de buzón tributario, se actualizará el supuesto de oposición a la diligencia de notificación en términos del artículo 134, fracción III del CFF.”¹²⁴

Tal y como lo establece la Resolución citada, “una vez confirmado que cumplieron con la comprobación de autenticidad y correcto funcionamiento, serán enviados los avisos de nuevas notificaciones”. Por ende, se demuestra que al contribuyente que estamos analizando se le dejó en estado de indefensión e inseguridad jurídica ya que no hay seguridad de que el contribuyente recibiera las notificaciones que la autoridad le interesaba hacerle llegar. Ahora bien, le corresponde a la autoridad enviar el referido aviso de validación y correcto funcionamiento del medio de comunicación elegido por el contribuyente.

Por consiguiente, se trasgrede el artículo 134 del CFF fracción I del año 2016 ya que nunca le llegó al contribuyente el acuse de autenticación para abrir el documento a notificar, el cual cito a continuación:

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

- I. Por buzón tributario, personalmente o por correo certificado, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.*

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.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

¹²⁴ RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2016, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2015, p. 48-49.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo designado por éste en términos del tercer párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

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

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

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

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.”¹²⁵

Este artículo establece los casos en que las notificaciones deben practicarse. Para lo cual cito a continuación el siguiente precedente que sustenta lo antes expuesto:

“VIII-P-SS-143

¹²⁵ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2016, p. 166.

NOTIFICACIÓN MEDIANTE CORREO ELECTRÓNICO. - DEBE EXISTIR CONSTANCIA FEHACIENTE QUE DEMUESTRE SU RECEPCIÓN. - En términos del artículo 35 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la notificación de la resolución definitiva puede realizarse válidamente mediante telefax, medios de comunicación electrónica o cualquier otro medio. De ahí que es válido que la autoridad notifique la resolución definitiva, mediante correo electrónico adjuntándola a este; pero, el referido artículo 35 prevé claramente que ello está supeditado al cumplimiento de las condiciones siguientes: a) cuando así lo haya aceptado expresamente el particular, y b) siempre que pueda comprobarse incontrovertiblemente que el destinatario recibió el correo electrónico, así como la resolución definitiva de forma íntegra como archivo adjunto. En consecuencia, la autoridad debe asegurarse plenamente que el particular lo recibió, a través de un acuse de recibo que lo demuestre en términos del artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles. Por motivo, debe considerarse que la notificación del acto impugnado no se realizó, por correo electrónico, si la autoridad solo exhibe una impresión que no contiene datos que demuestren indubitablemente su recepción, es decir, si no exhibe el acuse de recibo correspondiente. La conclusión alcanzada se corrobora con el hecho de que la situación analizada puede generar la improcedencia o sobreseimiento del juicio por extemporaneidad, y por ende, conforme al principio *pro actione* debe estar probada fehacientemente la notificación por correo electrónico y la recepción íntegra de la resolución.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3005/16-17-02-8/1193/17-PL-07-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 13 de septiembre de 2017, por unanimidad de 8 votos a favor.- Magistrada Ponente: Magda Zulema Mosri Gutiérrez.- Secretario: Lic. Juan Carlos Perea Rodríguez. (Tesis aprobada en sesión de 27 de septiembre de 2017)¹²⁶

Con base a lo anterior, en virtud de que la autoridad demandada omitió acreditar que las notificaciones relativas a los oficios descritos en el párrafo antecede, cumplieran con las formalidades exigidas por el artículo 134 fracción I, y 17-K del Código Fiscal de la Federación, en relación con la Regla 2.2.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, en relación con el segundo párrafo del artículo 135, del mismo ordenamiento, se tiene que el contribuyente conoce el contenido en el oficio número 500-05-2016-44405 de 14 de diciembre de 2016, hasta el 21 de agosto de 2017 y la notificación del oficio número 500-05-2016-38579

¹²⁶ TESIS VII-P-SS-143 OCTAVA ÉPOCA. AÑO II. No. 16, *Revista Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa*, México, 2017, p. 203.

del 13 de octubre de 2016; ambas notificaciones resultan ilegales al no acreditarse previo a la notificación el aviso de confirmación al contribuyente.

Por lo cual procede declarar la nulidad lisa y llana de ambos oficios en virtud de que la autoridad no acreditó su legal existencia como lo son las notificaciones de los referidos oficios, y con fundamento en el artículo 52 fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que cito a continuación:

“Artículo 52.- La sentencia definitiva podrá:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

.....”¹²⁷

Para lo cual la autoridad cita la siguiente Jurisprudencia que cito a continuación:

“ACTOS VICIADOS, FRUTOS DE.- Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado y resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él o que de alguna forma estén condicionados por él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los Tribunales no deben darles valor legal, ya que de hacerlo, por una parte alentarían prácticas viciosas, cuyos frutos serían aprovechables por quienes las realizan y por otra parte, los Tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal”.¹²⁸

Así es como el Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa declara la nulidad lisa y llana del recurso interpuesto por el contribuyente en contra de la autoridad fiscal.

Anexo copia de la sentencia emitida el 27 de agosto de 2019 de la Sala Regional del Pacífico del Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa.

En conclusión, queda comprobado que algunas de las facultades de fiscalización por parte de la autoridad fiscal transgreden la seguridad jurídica de los

¹²⁷ LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, México, *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión*, 2016, p. 28.

¹²⁸ PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVO DEL PRIMER CIRCUITO, Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Volumen 121-126, Sexta parte, México, p. 280.

contribuyentes, y los dejan en estado de indefensión al momento de no darse por notificado de cualquier resolución emitida en su contra.

Así mismo, es importante mencionar que no en todos los casos los contribuyentes cuentan con las herramientas necesarias para saber en qué momento le son transgredidos sus derechos, mismos que forman parte de un ordenamiento jurídico, violentando así el principio de legalidad y seguridad jurídica.

Este trabajo fue realizado con la intención que cualquier persona pueda entender claramente parte de las facultades de fiscalización del SAT, sin embargo, todavía hay muchos otros temas que abordar, pero el objetivo fue tratar de desarrollar y describir las más importantes. Y sobre todo analizar todas aquellas nuevas disposiciones que cada vez en mi punto de vista tienen el objetivo de criminalizar al contribuyente dejándolo en un estado de indefensión y violando la presunción de inocencia.

Así es como desde la reforma fiscal para el 2020 más que fiscal se convirtió en penal fiscal, criminalizando al contribuyente y aplicando lo que conocemos como terrorismo fiscal, lo cual no es nuevo, sin embargo, la autoridad fiscal lo utiliza como medida de coerción para amedrentar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones fiscales y no incurran en defraudación fiscal u otras figuras delictivas establecidas como delitos fiscales.

No puedo dejar de mencionar que el 8 de noviembre de 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que reforma la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada en el cual incluyo en su catálogo de ilícitos los delitos de contrabando, contrabando equiparado, defraudación fiscal y su equiparable, así como los relacionados con operaciones simuladas.

Se reformo la Ley de Seguridad Nacional adicionando la fracción XIII en el artículo 5 considerando como amenazas a la Seguridad Nacional los actos ilícitos en contra del fisco federal a que hace referencia el artículo 167 del Código de Procedimientos Penales. Al artículo 167 de dicho código se le adiciona el párrafo séptimo con las fracciones I, II, y III; donde se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa Contrabando y su equiparable, Defraudación Fiscal y su

Equiparable, las relacionadas con Operaciones Simuladas, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, y sean calificadas cuando superen tres veces el monto establecido en el artículo 108 del CFF que ya mencioné anteriormente.

De manera que si en el caso práctico que se analizó el contribuyente hubiera perdido el juicio y el monto de los oficios hubiera sido mayor al monto de \$7,804,230 que es lo que marca el artículo 108 del CFF, las consecuencias hubieran sido bastante severas y no solo tendría que pagar de manera económica y perder su patrimonio, también perdería su libertad sancionándolo con pena de prisión sin derecho a fianza por el monto de lo defraudado y aún peor poder ser considerado con el delito de Delincuencia Organizada por no desvirtuar la inexistencia de operaciones amparadas con los comprobantes emitidos a los contribuyentes.

Este análisis nos hará pensar más en las consecuencias que se pueden originar con cada reforma fiscal que las autoridades han implementado en posible perjuicio de nosotros los gobernados.

CONCLUSIONES

En conclusión, es claro que cualquier mexicano por el hecho de ser ciudadano estará obligado a contribuir al gasto público, por ende, estará vinculado en cualquier momento al pago de contribuciones; es aquí donde radica la importancia de entender el concepto de fiscalización y cuáles son las principales facultades de fiscalización del SAT.

Ahora bien, se entiende que el gobierno debe aplicar las medidas necesarias para allegarse de recursos y poder cumplir con las necesidades básicas de los ciudadanos. Sin embargo, en mi punto de vista es necesario que cada reforma fiscal que sea autorizada sea apegada a derecho, garantizando una seguridad y legalidad jurídica al contribuyente.

Actualmente las reformas fiscales llevan un enfoque completamente agresivo porque ya no solamente están enfocadas a cubrir los efectos fiscales que las autoridades otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes, sino también se pueden llevar a cabo investigación y determinar responsabilidades penales por la comisión de los delitos fiscales.

En la actualidad y como lo vimos en el caso práctico que se analizó, a pesar de que se pueda tratar de transacciones legales, si las autoridades fiscales lo consideran como un beneficio fiscal y que el acto o serie de actos jurídicos no tengan una razón jurídica (razón de negocios) podrá ser considerado como un acto simulado y se convertirá en defraudación fiscal como consecuencia se dará vista al ministerio público. Actualmente el derecho fiscal se fusiona con el derecho penal.

Por ende, si alguna persona es sujeta a una fiscalización por parte del SAT y la autoridad fiscal ejerce su facultad de manera ilegal, el contribuyente podrá hacer valer sus derechos fundamentales.

Lo único lamentable es que no todos los contribuyentes tienen los recursos o medios para hacer valer sus derechos y quedan en un estado de inseguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2000.

Bravo Medina, Norma Alicia, *Las revisiones de gabinete en materia fiscal*, México, Editorial DGB, 2006.

Briceño Ruíz, Alberto, *Derecho de la seguridad social*, México, 2ª ed. Oxford University Press, 2015.

Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, Ed. Porrúa, S.A., México, 1992, p. 396

Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *El Ingreso Tributario en México*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, 2005, p. 5.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, 4ta Edición, Oxford University, 2000.

Collado Yurrita, Miguel Ángel, *Derecho Financiero y Tributario*, Barcelona, Ed. Atelier 3ra ed., 2013.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2012.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 2007.

Dorantes Chávez, Luis Felipe, y Gómez Marín, Mónica Ekateri, *Derecho Fiscal*, México, Grupo Editorial Patria, 2014.

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, <https://dle.rae.es> consultado el 24 de noviembre de 2020.

Faya Biesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, México, Editorial Porrúa, 2012.

Fix-Zamudio, Héctor. Metodología, docencia e investigaciones jurídicas. 14 edición. Editorial Porrúa. México. 2007.

Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 34º. Edición, Ed. Porrúa, México, 2004.

Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 28 ed., Ed. Porrúa, México, 2006.

Gordoa López, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2012.

Guastini, Riccardo. "La Sintaxis del Derecho". Marcial Pons. Madrid, España 2016.

Ladrón Guevara, Diana Bernal, *Folleto Prodecon Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, México, Gobierno de la República, 2020.

LA FACULTAD DEL ESTADO PARA COBRAR CONTRIBUCIONES, *Folleto Prodecon "Lo que todo contribuyente debe saber"*, México, Gobierno de la República, 2020.

López Villa, Juan Raúl, *Defensa Fiscal contra visitas domiciliarias del SAT y otras formas de comprobación fiscal*, México, Ed. Flores, 2018.

Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979.

Márquez Gómez, Daniel, *La función de la fiscalización*, Argentina, Omeba, 1987.

Musgrave, Richard A., *Teorías de la Hacienda Pública*, Madrid, Ed. Aguilar, 1969.

Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, Ed. Porrúa, México, 2001.

Pugliese, Mario, *Derecho Financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.

Retchkmiman, Benjamín, *Teoría de las Finanzas Públicas*, México, Tomo I, Ed. UNAM, 1997.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, t. II, 22ª. Ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, p. 2040.

Ribo Durán, L. *Diccionario de derecho*, Casa Ed. Barcelona, 1991.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford University Press, 2014.

Rodríguez Mejía, Gregorio, *El fisco. Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, enero-Abril, Año 7 Vol. XXXVI, número 106, Universidad Nacional Autónoma de México, México, fecha de consulta 9 de diciembre de 2018. <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=42710604>.

Saldaña Magallanes, Alejandro, *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*, México, Ediciones Fiscales ISEF 1ra. Edición, 2005.

Sánchez Castañeda, Alfredo, *Diccionario de derecho laboral*, México, Oxford University Press, 2005.

Sánchez Zorrilla Manuel. La metodología en la investigación jurídica: Características peculiares y pautas generales para investigar en el Derecho. *Revista Telemática De Filosofía Del Derecho*, N° 14, 2011.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª. Edición, Ed. Porrúa, México, 2011.

SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, *Folleto Prodecon "Lo que todo contribuyente debe saber"*, México, Gobierno de la República, 2017.

Witker Jorge y Rogelio Larios. Metodología jurídica. Instituto de Investigaciones jurídicas. Serie j. enseñanza del derecho y material didáctico. núm. 17. México. 1997.

NORMAS JURÍDICAS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

CÓDIGO CIVIL FEDERAL, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, México, *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión*, 2016.

CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS, México, H. LIII Legislatura del Estado de México, 2020.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, México, *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión*, 2016.

LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

LEY DE COMERCIO EXTERIOR, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, p. 1.

LEY DE CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS POR OBRAS PÚBLICAS FEDERALES DE INFRAESTRUCTURA HIDRÁULICA, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

LEY FEDERAL DE DERECHOS, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO, México, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020, págs. 3-4.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO, op. Cit., p. 3.

REGLAMENTO INTERNO DEL SAT, *Diario Oficial de la Federación*, México, 24 de agosto de 2015.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2016, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2015.

TESIS AISLADA Y JURISPRUDENCIA

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVO DEL PRIMER CIRCUITO, Publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Volumen 121-126, Sexta parte, México.

TESIS VII-P-SS-143 OCTAVA ÉPOCA. AÑO II. No. 16, *Revista Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa*, México, 2017.

TESIS 2ª./J. 140/2017, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo II, Libro 47, octubre de 2017.

TESIS AISLADA 253447, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 91-96, Sexta Parte.

TESIS 1011481, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Apéndice 1917, Tomo I, Décima Segunda Sección.

TESIS 1ª./J. 139/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo I, Libro XVI, enero de 2013.

JURISPRUDENCIA 232796, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte.

TESIS IV.2º. A.51 K, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo III, Libro 3, febrero de 2014.

TESIS AISLADA 247461, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 217-228, Sexta Parte.

PÁGINAS DE INTERNET

<https://www.sat.gob.mx>