



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ACATLÁN**

**CRITICA A LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO FORMA DE  
CUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES**

**T E S I S**

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

**P R E S E N T A:**

**FROYLAN LIMA LOPEZ**

**ASESOR: Dr. GABINO EDUARDO CASTREJON GARCIA**

Noviembre 2011



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

### CAPÍTULO I POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

I.1.- Concepto.....	3
I.2.- Marco Jurídico Constitucional.....	4
I.3.- Ejercicio de la Potestad Tributaria.....	7
I.4.- Límite de la Potestad Tributaria.....	9

### CAPÍTULO II OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

II.1.- Concepto.....	12
II.2.- Nacimiento de la Obligación Fiscal.....	13
II.3.- Determinación de la Obligación Fiscal.....	15
II.4.- Exigibilidad de la Obligación Fiscal.....	17

### CAPÍTULO III FACULTADES DE FISCALIZACIÓN

III.1.- Fundamento Legal.....	21
III.2.- Órganos Fiscalizadores.....	28
III.3.- Formas de Fiscalización.....	32
Del Registro Federal de Contribuyentes.....	33
De la Presentación de Declaraciones.....	38
De los Responsables Solidarios.....	43
De los Dictámenes Financieros.....	47
Revisión de Gabinete.....	55
De La Visita Domiciliaria.....	58
III.4.- Efectos de la Fiscalización.....	73
Auxilio de la Fuerza Pública.....	75
Las Multas.....	76
Aseguramiento Precautorio.....	77
Solicitud de Auxilio a otras Autoridades Competentes.....	78

**CAPÍTULO IV**  
**LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO MEDIOS DE FISCALIZACIÓN**

<b>IV.1.- El Documento Digital .....</b>	<b>81</b>
Concepto .....	81
Nacimiento de la Obligación.....	88
Tipos de Documentos .....	89
Requisitos de un Documento Digital .....	92
<b>IV.2.- La Firma Electrónica Avanzada .....</b>	<b>94</b>
Concepto.....	94
Autorizados para emitir la Firma Electrónica Avanzada .....	99
<b>IV.3.- Certificación .....</b>	<b>100</b>
Concepto.....	100
Quién Expide la Certificación .....	101
Tipos de Certificados.....	103
Requisitos de los Certificado.....	104
Vigencia de los Certificados .....	106
Obligaciones de los Titulares .....	109
<b>IV.4.- Sellos Digitales.....</b>	<b>110</b>
Concepto.....	110
Requisitos de los Sellos Digitales .....	111
Autorizados para Expedir Sellos Digitales.....	111
 <b>CONCLUSIONES.....</b>	 <b>113</b>
 <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	 <b>118</b>
Legislación .....	120
Páginas Web.....	121

## INTRODUCCIÓN

En el Capítulo Primero estudiaremos que el estado tiene la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias dentro del territorio para cubrir el gasto público, por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para cumplir con sus cometidos.

En el Capítulo Segundo, definiremos a la obligación tributaria, que se da al solicitar a las personas físicas y morales que contribuyan con una parte de sus riquezas o ganancias para cubrir el gasto público. Esta relación jurídica establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, lo cual deriva en derechos y obligaciones recíprocas; la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de pagar un tributo.

En el Capítulo Tercero, analizaremos el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, que establece el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y la obligación tributaria del contribuyente, todo esto en relación con el décimo primer párrafo del artículo 16 Constitucional, el cual encuentra su reglamentación en los artículos 39 fracción II, 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación, donde el Estado dicta las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos para la fiscalización y debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Finalmente en el Capítulo Cuarto, entraremos al estudio de los medios electrónicos como nuevas formas de fiscalización, los cuales encuentran su fundamento en el artículo 17-D, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que: *“Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”*, con lo que el espectro de posibilidades en las que el contribuyente puede cumplir con las obligaciones son innumerables, por lo que podríamos afirmar que el mismo contribuyente no tendría por qué *no cumplir con su obligación*.

Pero el sistema fiscalizador no se encuentra preparado para responder a la implementación de nuevas tecnologías de la informática, para iniciar un procedimiento de verificación a los contribuyentes; toda vez que no se contemplan como medio de fiscalización a los medios electrónicos.

En materia de medios electrónicos la autoridad fiscalizadora deberá alcanzar la más vasta utilización de la tecnología, ya que la misma está en constante evolución, con lo que surge la necesidad de tutelar la confianza de los usuarios en la utilización de las nuevas tecnologías. En este sentido, es necesario que en la ciencia del derecho existan las formas y maneras de optimizar las oportunidades que presenta la tecnología, de frente a los medios tradicionales como la del papel o la firma escrita que pierde utilidad práctica y vigencia.

Trataremos de demostrar, la ineficacia de los medios electrónicos, para la cumplimentación de la obligación tributaria, por falta de capacidad técnica, por el hecho de que los documentos electrónicos, están escritos en un lenguaje que solo es comprensible, descifrable y utilizable con el auxilio de una computadora, por lo que no se distingue una eventual copia, es fácil de alterar, está desprovisto de la certeza en orden a su autoría, se archiva en formatos y soportes concretos que no son siempre compatibles con otras computadoras. Dado que están en constante evolución.

## CAPÍTULO I

### POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

#### I.1.- CONCEPTO.

“La potestad tributaria del estado, es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico”.<sup>1</sup>

Para Sergio Francisco de la Garza, “el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones que le están encomendadas”.<sup>2</sup> Mientras que para el Dr. Gabino E. Castrejón García, “la potestad tributaria emana de una norma jurídica emitida por Poder competente del Estado, que implica la imposición de la obligación, la administración, la recaudación y la aplicación de recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos.”<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Sánchez Gómez, Narciso (2004). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Porrúa, p 92.

<sup>2</sup> De la Garza, Sergio Francisco (2005). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa, p 207.

<sup>3</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Administrativo Constitucional*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V., p 413.

De lo anteriormente transcrito, debemos entender que el estado tiene como fin primordial su propia subsistencia y salvaguardar de su soberanía, así como la satisfacción de las necesidades que surgen de los individuos al vivir en sociedad, necesidades colectivas o públicas, cuya solución permite crear las condiciones necesarias para el pleno desarrollo de las libertades individuales.

Por lo que concluyo que, la Potestad Tributaria del Estado es la facultad de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, el cual pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o imperio, que ejerce a través de nuestra Ley Suprema, la Constitución Política Federal.

## **I.2.- MARCO JURÍDICO CONSTITUCIONAL.**

Dentro de nuestro derecho vigente encontramos que, “son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>4</sup>

“Dicha disposición se encuentra relacionada desde el punto de vista adjetivo o procedimental con el artículo 16 décimo primer párrafo de dicho ordenamiento legal que señala en lo conducente:

### **Artículo 16. ...**

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Título Primero. Capítulo II DE LOS MEXICANOS. Artículo 31, fracción IV.

<sup>5</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Administrativo Constitucional*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V., pp. 414 y 415.



Este último párrafo sostiene que cualquier disposición fiscal debe estar contenida y sujeta a una Ley emanada directamente del Congreso de la Unión o de las legislaturas locales, es decir, que se establece la facultad de comprobación del Estado para verificar que los contribuyentes cumplan con las obligaciones fiscales, por lo que la Ley Reglamentaria de dicho precepto es el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 42 y 42-A que señalan:

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

**I.-** Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la 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 o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

**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 la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

**V.** Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de los sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

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

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

**Artículo 42-A.-** Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

### **I.3.- EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

Debemos dejar claro que cuando hablamos del ejercicio de la potestad tributaria, estamos reconociendo la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la

relación jurídico-tributaria, como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

El Doctor Gabino E. Castrejón García, dice que, “por Ejercicio de la Potestad Tributaria debe de entenderse todos los actos tendientes a la recaudación y aplicación de los recursos provenientes de las contribuciones que realiza el Estado conforme a la ley.”<sup>6</sup> De lo anterior mente transcrito podemos determinar que, existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos sin embargo este poder, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Ley Suprema.

Tal actividad está amparada con los numerales 89 fracción I y 90 de nuestra Constitución, con sus correlativo de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal con su numeral 31 fracciones II,III, XI, XIII, XV y XVIII. Por lo que, el ejercicio de la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidas a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

No debemos olvidar que la recaudación es realizada por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, mediante su órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria.

En conclusión, el ejercicio de la potestad tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos del estado en ésta materia, que se deriva del Poder del Estado y se encuentra sometido a un orden jurídico preestablecido.

---

<sup>6</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Administrativo Constitucional*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V., p. 423.

#### **I.4.- LÍMITE DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

Respecto a los límites de la potestad tributaria la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció la siguiente jurisprudencia: “La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitación de la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X Y XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118).”<sup>7</sup> Esta jurisprudencia ha sido reiterada en varias ocasiones por nuestro más alto tribunal jurisprudencial, de tal manera que ello nos permite corroborar que la federación no tiene limitaciones constitucionales para el ejercicio de su potestad tributaria, y tiene la puerta abierta en forma desmedida, lo anterior tiene su respaldo en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política Federal.

Mientras que el Doctor Castrejón, establece que, “los límites de la Potestad Tributaria del Estado se va a encuadrar fundamentalmente en los principios de legalidad y juridicidad.

El principio de legalidad es aquel que se constriñe a la obligatoriedad de que todo acto de autoridad se encuentre sujeto a una norma jurídica, general, abstracta, impersonal, heterónoma expedida con anterioridad a dicho acto por parte del Poder competente que el orden jurídico señale para tales efectos.

---

<sup>7</sup> Tesis Jurisprudencial Número 11, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera parte, Pleno, año de 1965. p 42

El principio de juridicidad es aquel que establece que cualquier actividad que desarrolle un órgano de la administración pública debe estar contemplada en una norma jurídica, es decir, nos referimos al aspecto de competencia.”<sup>8</sup>

El primero de los principios invocados por el Doctor, es decir, el de legalidad es una garantía que incluye dos aspectos 1) sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) sobre la actuación de las autoridades.

Sobre el establecimiento de las contribuciones se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa que solo por ley, formal y materialmente considerada, pueden ser impuestas las contribuciones, con los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lo que nos permite aplicar en este caso el aforismo de *nullum tributum sine lege*<sup>9</sup>.

Este precedente nos lleva a considerar el principio de reserva de la ley en virtud del cual, las contribuciones solo pueden ser establecidas por una norma generada, puede regular los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, como lo establece el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

La actuación de las autoridades se reglamenta en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, que condiciona todo acto de molestia y, en general, todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado. Dicho párrafo expresa “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”.

El Código Fiscal de la Federación señala que entre las causas que producen la anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, se

---

<sup>8</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Administrativo Constitucional*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V., p. 426.

<sup>9</sup> Ningún tributo sin ley

encuentra la omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado. El último párrafo del artículo 16 autoriza la realización de actos de control de impuestos a través de la inspección de papeles y libros de los contribuyentes, para conocer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siguiendo las formalidades prescritas para los cateos.

Por lo que hace al principio de juridicidad, dice que, el ámbito de competencia para imponer la obligación tributara, debe estar contemplada en una norma jurídica, en un principio tiene su respaldo en el artículo 73 fracción VII, y 124 de la Constitución Federal, los cuales establecen:

**“Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

**VII.** Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

**Artículo 124.** Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

## CAPÍTULO II

### OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

#### II.1.- CONCEPTO.

Emilio Margain Manautou, define a la obligación tributaria, como “el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”.<sup>10</sup> Para Narciso Sánchez Gómez, “la obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de riqueza, ingresos o ganancia para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.”<sup>11</sup>

En efecto, podemos considerar que la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocas, toda vez que la autoridad también tiene deberes de ésta naturaleza e inclusive pueden quedar comprometidas terceras personas, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo; en cambio, la obligación

---

<sup>10</sup> Margain Manautou, Emilio (1997). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa, p. 226.

<sup>11</sup> Sánchez Gómez, Narciso (2004). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Porrúa, p 349.



tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo.

En el fondo, ambas son obligaciones tributarias y la distinción que mencionamos, no hace sino diferenciar el objeto material de la prestación.

Por lo que concluyo que la obligación tributaria es la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

## **II.2.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

“El hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa.”<sup>12</sup> En el Derecho Tributario mexicano esa hipótesis la encontramos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política que a la letra dice:

**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.

Una vez que el Estado en ha decretado mediante una ley, la vigencia de un tributo se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.

---

<sup>12</sup> Pugliese, Mario (1976). *Instituciones de Derecho Financiero*. México: Porrúa. p 253.

Por lo que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista en la ley en comento, estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones, este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. El nacimiento de la obligación fiscal representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

“El nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el momento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal la obligación no habrá nacido y, por consiguiente no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.”<sup>13</sup>

La doctrina coincide en forma absoluta, en que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o del hecho previsto en las leyes fiscales, como lo establece nuestro Código Fiscal, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. Sin embargo, el nacimiento de las obligaciones

---

<sup>13</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela (2000). *Derecho Financiero Público*. México: Mc Graw-Hill, Interamericana Editores, S. A. DE C. V. p 152.

fiscales no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

Por lo que el nacimiento de la obligación tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. Es en éste sentido que se pronuncia el invocado artículo 6 del Código Fiscal de la Federación cuando establece que las contribuciones se causaran cuando se realicen las situaciones previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se actualiza la hipótesis prevista por la ley.

### **II.3.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, “la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”<sup>14</sup>

Mientras que para Adolfo Arrijo Vizcaino, “La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su

---

<sup>14</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1976). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma, p 453.

importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria.”<sup>15</sup>

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6 segundo y tercer párrafo, establecen que:

**“Artículo 6o.-...**

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

De lo anteriormente transcrito, la determinación de la obligaciones fiscales en el ámbito federal le corresponde a los contribuyentes, desde el momento en que deben formularse los balances respectivos, expedir facturas y notas de venta para señalar la base gravable y calificar el tributo, precisando cuál es el acto u operación que ha generado la obligación fiscal y el monto de la misma, corroborándose con sus registros contables y facturas que amparan cada una de las operaciones, ingresos rentas percibidas; sin embargo, dicha determinación corre a cargo de las autoridades tributarias cuando los propios contribuyentes con responsabilidad directa o tercera persona con responsabilidad solidaria les proporcionen la información, documentos y datos necesarios para determinar y formular la liquidación de la prestación tributaria de que se trate.

La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al

---

<sup>15</sup> Arrijoa Vizcaino, Adolfo (1982). Derecho Fiscal. México: Themis. p 92.

nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación de contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto de nuevo, que es la determinación.

La norma para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico-tributario.

El método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar, cómodo, en cuanto evite molestias inherentes e inútiles para el contribuyente, y, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario. En nuestro derecho corresponde al contribuyente la aplicación de método y la determinación de los créditos fiscales a su cargo, salvo disposición en contrario expresamente contenida en la ley.

Por lo que concluyo que la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y a la precisión de la deuda, en cantidad líquida.

#### **II.4.- EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

Antes de establecer la exigibilidad de la obligación tributaria debemos hablar del pago de dicha obligación; así como los plazos para cumplir con dicha obligación. Ambos tienen su fundamento en el primer párrafo del artículo 20 y en el cuarto párrafo artículo 6 del Código Fiscal de la Federación respectivamente, que a la letra dice:

**“Artículo 20.-** Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

**Artículo 6o.-...**

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

**I.** Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

**II.** En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

**III.** (Se deroga).”

El pago, es la entrega de una cantidad dinero o en especie que hace el sujeto pasivo de una obligación contributiva a la Federación, a fin de atender las necesidades colectivas, es decir, es el cumplimiento de la obligación contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que han sido determinadas y que como consecuencia dio margen a su liquidación conducente, quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y como consecuencia se extingue el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación.

Adolfo Arrijo Vizcaino, al referirse al plazo para pagar, dice que, “el plazo para pagar representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos inmediatamente posteriores al nacimiento,

determinación y liquidación de la prestación respectiva, cuya temporalidad variara según lo disponga la ley aplicable.”<sup>16</sup>

Una vez determinada la obligación contributiva, la ley fija un término legal para proceder al entero del gravamen y en cuyo caso de incumplimiento se estará incurriendo por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario en una infracción o contravención, el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución formule la liquidación del tributo y ordene a un ejecutor fiscal requerir el entero pago del crédito fiscal, y en su caso embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada.

Para Adolfo Arrijo Vizcaino, “un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.”<sup>17</sup> Por otro lado la Suprema Corte de Justicia de la Nación sea pronunciado estableció que, “La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactiva, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, cada actuación ulterior resulta viciada, si no consta que el ejecutado ha tenido conocimiento de algún otro modo, de dicho requerimiento, pues su falta implica dejar defensa al interesado y la violación en su perjuicio, de los artículos 14 y 16 constitucionales.”<sup>18</sup>

La exigibilidad de la obligación tributaria, se encuentra implícito en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual establece:

**“Artículo 145.** Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.”

---

<sup>16</sup> *Ídem.* p 94.

<sup>17</sup> *Ídem.* p 95.

<sup>18</sup> *FACULTAD ECONOMICOCOACTIVA*, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación XXV, Página: 1691, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

Por otro lado el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación establece:

**“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.

**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 o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

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 sus efectos la notificación del requerimiento.”

Con lo que concluyo, que la exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se cumplió durante la época de pago con la obligación, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago y la obligación fiscal no es exigible por la autoridad fiscalizadora.



## **CAPÍTULO III**

### **FACULTADES DE FISCALIZACIÓN**

#### **III.1.- FUNDAMENTO LEGAL.**

El Doctor Gabino Eduardo Castrejón García, dice que, “el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República da la pauta tanto para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, como la obligación de los gobernados para contribuir al gasto público, también lo es que al ser la relación jurídico-tributaria de orden público, que por lo tanto el Estado requiere los instrumentos jurídicos para poder comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la misma.”<sup>19</sup>, es decir, el proceso de fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad pedir a los contribuyentes que cumplan con su obligación tributaria; cuidando el correcto y oportuno pago de los impuestos.

El Estado logra esto solicitando a los contribuyentes se inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, que presenten declaraciones mensuales y anuales, requiriendo a los responsables solidarios, presentando dictámenes financieros, haciendo una revisión de gabinete y si aun hacienda tiene dudas del cumplimiento de la obligación inicia con una Visita Domiciliaria.

---

<sup>19</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Tributario*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V., p 351.

Lo anteriormente expuesto tiene su fundamento legal en el décimo quinto párrafo del artículo 16 Constitucional, el cual encuentra su reglamentación en los artículos 39 fracción II, 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación, los cuales procederemos a su análisis a continuación:

**“Artículo 16. ...**

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”<sup>20</sup>

Derivado de la lectura del párrafo transcrito, observamos que la finalidad del mismo, es la de dar acceso a un funcionario o empleado público al domicilio del contribuyente. El precepto constitucional en comento, establece que las autoridades administrativas tienen las facultades para dictar órdenes de visitas domiciliarias para cuya práctica se requiere, conforme a las leyes respectivas, que conste por escrito el lugar que ha de inspeccionarse, la materia de la inspección y que se levante acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Por su parte, el artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece la facultad del Ejecutivo Federal, para emitir en forma y de vigencia anual, las resoluciones misceláneas, con la intención de reformar o modificar las leyes fiscales y otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos por parte del Gobierno Federal, solo para el control, forma de pago y procedimientos señalados en leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes,

---

<sup>20</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Artículo 16 párrafo decimo quinto.*

las infracciones o las sanciones, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Dicho artículo se transcribe a continuación:

**“Artículo 39.-** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

...

**II.** Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

...”<sup>21</sup>

La facultad de comprobación contenida en los artículos 42 y 42-A del Código Fiscal de la Federación, enmarca 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, 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 o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la

---

<sup>21</sup> *Código Fiscal de la Federación*, Artículo 39 fracción II.

contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

**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 la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

**V.** Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de los sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

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

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

**Artículo 42-A.-** Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos,

para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento”<sup>22</sup>

Los artículos en cita, establecen, como se debe requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, los documentos, maquinas, etc., así como que proporcionen los datos, documentos o informes de su contabilidad, bienes y mercancías que le sean requeridos; a efecto de llevar a cabo una revisión en dichos instrumentos, con lo que se da cumplimiento a la garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, “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”.

Lo anterior, lo debemos entender de la siguiente forma, que la diligencia habrá de practicarse con el interesado o su representante o procurador en el lugar que para ello hubiere señalado, dejándole copia íntegra y autorizada de la resolución que se le notifica; si en la primera búsqueda no se encuentra a quien deba ser notificado, se le dejará citatorio para que espere al notificador en la casa designada, a la hora fijada en el siguiente día, y si no estuviera de nueva cuenta, se le notificará por instructivo al que se le deberán anexar las copias de traslado respectivas, debiendo cerciorarse el notificador, por cualquier medio, que la persona que debe ser notificada vive en la casa designada, y después de ello, practicar la diligencia correspondiente, dando cumplimiento a lo establecido por los

---

<sup>22</sup> *Ídem*, Artículo 42 y 42-A.

artículos 310, 311 y 317 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los cuales se reproducen en los siguientes renglones:

**“ARTICULO 310.-** Las notificaciones personales se harán al interesado o a su representante o procurador, en la casa designada, dejándole copia íntegra, autorizada, de la resolución que se notifica.

Al Procurador de la República y a los agentes del Ministerio Público Federal, en sus respectivos casos, las notificaciones personales les serán hechas a ellos o a quienes los substituyan en el ejercicio de sus funciones, en los términos de la ley orgánica de la institución.

Si se tratare de la notificación de la demanda, y a la primera busca no se encontrare a quien deba ser notificado, se le dejará citatorio para que espere, en la casa designada, a hora fija del día siguiente, y, si no espera, se le notificará por instructivo, entregando las copias respectivas al hacer la notificación o dejar el mismo.

**ARTICULO 311.-** Para hacer una notificación personal, y salvo el caso previsto en el artículo 307, se cerciorará el notificador, por cualquier medio, de que la persona que deba ser notificada vive en la casa designada, y, después de ello, practicará la diligencia, de todo lo cual asentará razón en autos.

En caso de no poder cerciorarse el notificador, de que vive, en la casa designada, la persona que debe ser notificada, se abstendrá de practicar la notificación, y lo hará constar para dar cuenta al tribunal, sin perjuicio de que pueda proceder en los términos del artículo 313.

**ARTICULO 317.-** Deben firmar las notificaciones la persona que las hace y aquellas a quien se hacen. Si ésta no supiere o no quisiere firmar, lo hará el notificador, haciendo constar esta circunstancia. A toda persona se le dará copia simple de la resolución que se le notifique, sin necesidad de acuerdo judicial. Las copias que no recojan las partes, se guardarán en la secretaría, mientras esté pendiente el negocio.”

### III.2.- ÓRGANOS FISCALIZADORES.

“La actividad de cobro y de recaudación es realizada por el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado Servicio de Administración Tributaria”<sup>23</sup>, encontrando su fundamento en legal en los artículos 89 fracción I y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 31 fracciones II, III, XI, XIII, XV y XVIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y correlacionado con los artículos 1, 2 y 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que a la letra dicen:

“**Artículo 89.** Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

**Artículo 90.** La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

La (*Las, sic DOF 02-08-2007*) leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado.”<sup>24</sup>

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

---

<sup>23</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). Derecho Administrativo Constitucional. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V., p 423.

<sup>24</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.* Artículo 89 fracción I y 90.



**II.-** Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

**III.-** Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

**XI.-** Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

**XIII.-** Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

**XV.** Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos a la consideración del Presidente de la República;

**XVIII.-** Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;<sup>25</sup>

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

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

---

<sup>25</sup> *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, Artículo 31 fracciones II, III, XI, XIII, XV y XVIII.

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

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

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

**I.** Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

**II.** Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

**III.** Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

**IV.** Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

**V.** Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

**VI.** Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

**VII.** Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

**VIII.** Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

**IX.** Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.

**X.** Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

**XI.** Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

**XII.** Allogarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

**XIII.** Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

**XIV.** Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.

**XV.** Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.

**XVI.** Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.

**XVII.** Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y

**XVIII.** Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.”<sup>26</sup>

### **III.3.- FORMAS DE FISCALIZACIÓN.**

Las formas de Fiscalización, son una serie de acciones o tareas, destinadas a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes. En el proceso que se describe, el nombre del funcionario(s) que lo llevará a cabo debe estar siempre presente, igualmente se debe informar al contribuyente, entregándole un oficio donde se informe, respecto al proceso de auditoría y de los derechos que le asisten al contribuyente en dicha situación. Para el caso del Sistema de Administración Tributaria, y de acuerdo a lo que comenta el Dr. Gabino E. Castrejón García en su libro *Derecho Administrativo II*, “Las formas de comprobación y fiscalización que establece nuestro sistema jurídico administrativo tributario son:

- a) Control de contribuyentes mediante el registro de los mismos ante el Registro Federal de Contribuyentes, asignándole a cada uno un número de registro que deberá utilizar ante las autoridades fiscales y al realizar cualquier actividad económica.

---

<sup>26</sup> *Ley del Servicio de Administración Tributaria*. Artículos 1, 2 y 7.

- b) Revisión por parte de la autoridad fiscal de las declaraciones presentadas por los contribuyentes.
- c) El requerimiento a los responsables solidarios o terceros relacionados con el contribuyente, proporcionen datos, exhiban contabilidad o proporcionen cualquier información solicitada por la autoridad fiscal.
- d) Revisiones a los dictámenes de estados financieros emitidos por un contador público autorizado.
- e) Revisión de gabinete, es decir la revisión que hace la autoridad fiscal de los documentos que les sean solicitados al contribuyente, mismo que deberán ser presentados por éste precisamente en las oficinas de la autoridad tributaria.
- f) La visita domiciliaria, que es el medio de comprobación y fiscalización por excelencia.”<sup>27</sup>

Las formas de fiscalización citadas con antelación, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio del Registro Federal de Contribuyentes, la presentaciones de declaraciones, la auditoria a los responsables solidarios, la presentación de dictámenes financieros de los contribuyentes o la realización de visitas domiciliarias. Todas estas formas de fiscalización las estudiaremos con detenimiento a continuación.

## **DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES**

“El primer contacto entre la administración y los contribuyentes, particularmente tratándose de impuestos directos, es el Registro Federal de Contribuyentes, a partir del cual la autoridad puede tener una relación de todas

---

<sup>27</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Administrativo II*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V. pp. 249 y 250.

aquellas personas que normalmente causan contribuciones lo que permite un control adecuado de la población que participa en las relaciones fiscales, y del cumplimiento de sus obligaciones.”<sup>28</sup>

Es la forma de control de los contribuyentes mediante el cual el Servicio de Administración Tributaria, asignándole a cada uno de los contribuyentes un número de registro que deberá utilizar para realizar cualquier actividad económica, así como ante las autoridades fiscales. Su fundamento lo encontramos en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la obligatoriedad de los contribuyentes para inscribirse en el Registro Federal de Contribuyente, que a la letra dice:

**“Artículo 27.** Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en el que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación. La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este

---

<sup>28</sup> Humberto Delgadillo, Luis (2005). *Principios de Derecho Tributario*. México: LIMUSA, S. A. DE C. V. p 146

Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como presentar los avisos que señale el Reglamento de este Código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

No estarán obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los

contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Las personas físicas y las morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionando su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en los términos y para los fines que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.

Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, se cerciorarán de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios deban presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante ellos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior, dicha



información deberá ser presentada a más tardar el día 17 del mes siguiente ante el Servicio de Administración Tributaria de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La declaración informativa a que se refiere el párrafo anterior deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Tratándose de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de sus actividades, los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y conservar

en los lugares citados el aviso de apertura, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados. Las autoridades fiscales podrán verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en el aviso respectivo.

Las personas físicas que no se encuentren en los supuestos del párrafo primero de este artículo, podrán solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes, cumpliendo los requisitos establecidos mediante reglas de carácter general que para tal efecto publique el Servicio de Administración Tributaria.”

## **DE LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES**

Los contribuyentes que cuenten con el Registro Federal de Contribuyentes están obligados a presentar solicitudes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos. También deberán presentar a través de medios electrónicos, las declaraciones, o los avisos establecidos en las disposiciones fiscales, mediante reglas de carácter general con lo que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones. Lo anteriormente transcrito tiene su fundamento en los artículos 31 y 32 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

**“Artículo 31.** Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso,

debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar a las organizaciones que agrupen a los contribuyentes que en las mismas reglas se señalen, para que a nombre de éstos presenten las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por la citada dependencia y, si no existiera forma publicada, las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

Los formatos electrónicos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se darán a conocer en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y

su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las Leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos. Cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

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, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales, en los términos del párrafo primero de este artículo.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo de este artículo, podrán enviar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes, constancias o documentos, que exijan las disposiciones fiscales, por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que el propio Servicio de Administración Tributaria lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en el que se haga la entrega a las oficinas de correos.

En las oficinas a que se refiere este artículo, se recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer

observaciones ni objeciones. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando deban presentarse a través de medios electrónicos o cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan firma del contribuyente o de su representante legal o en los formatos no se cite la clave del registro federal de contribuyentes del contribuyente o de su representante legal o presenten tachaduras o enmendaduras o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales, podrán presentar su solicitud o avisos complementarios, completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que los mismos se presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá facilitar la recepción de pagos de impuestos mediante la autorización de instrucciones anticipadas de pagos.

A petición del contribuyente, el Servicio de Administración Tributaria emitirá una constancia en la que se señalen las declaraciones presentadas por el citado contribuyente en el ejercicio de que se trate y la fecha de presentación de las mismas. Dicha constancia únicamente tendrá carácter informativo y en ella no se prejuzgará sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Para ello, el Servicio de Administración Tributaria contará con un plazo de 20 días

contados a partir de que sea enviada la solicitud correspondiente en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que señale el citado Servicio mediante reglas de carácter general y siempre que se hubieran pagado los derechos que al efecto se establezcan en la ley de la materia.

**Artículo 32.-** Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

**I.** Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.

**II.** Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.

**III.** Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.

**IV.** Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración aun cuando sólo se modifique alguno de ellos.

Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el quinto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento.

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 21 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.”

## **DE LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS**

El Servicio de Administración Tributaria, puede requerir a los responsables solidarios o terceros relacionados con los contribuyentes, para que proporcionen datos, exhiban contabilidad o proporcionen cualquier información solicitada por la autoridad fiscal. El fundamento legal lo encontramos en los artículos 26 y 41-A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

**“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.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

**a)** No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

**b)** Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

**c)** No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.



**d)** Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

**IV.** Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

**V.** Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

**VI.** Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

**VII.** Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

**VIII.** Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

**IX.** Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

**X.** Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

**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 106 y 215 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.

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.

**Artículo 41-A.-** Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

## **DE LOS DICTÁMENES FINANCIEROS**

“Son aquellos documentos que muestran la situación económica de una empresa, la capacidad de de pago de la misma, una fecha determinada, pasada,

presente o futura; o bien, el resultado de de operaciones obtenidas en un periodo o ejercicio pasado, presente o futuro, en situaciones normales o especiales.”<sup>29</sup> Estos tienen que ser emitidos por un Contador Público autorizado, ya que los dictámenes formulados sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice, se presumirán como ciertos. De lo que encontramos su fundamento legal en los artículos 32-A, 52 y 53 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

“**Artículo 32-A.-** Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$34,803,950.00**, que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 90-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea superior a **\$69,607,920.00** o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este Artículo:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

---

<sup>29</sup> Perdomo M., Abraham (1978). Análisis e Interpretación de los Estados Financieros. México: ECASA. p 250.

**b)** Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

**1.** Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

**2.** Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

**3.** Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

**II.** Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Así como las que lleven al cabo programas de redondeo en ventas al público en general con la finalidad de utilizar u otorgar fondos, para sí o con terceros.

**III.-** Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

**IV.-** Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se

ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes al día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.

**Artículo 52.-** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de

acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

**I.-** Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

**a)** Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

**b)** Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquéllos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no



formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

**II.** Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

**III.** Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

**IV.** Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

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

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

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del

registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.

**Artículo 53.-** En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten éstos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente:

Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

**a)** Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

**b)** Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

**c)** Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.”

## **REVISIÓN DE GABINETE**

Es la revisión que hace la autoridad fiscal de los documentos que le sean solicitados al contribuyente, mismo que deberán ser presentados por éste precisamente en las oficinas de la autoridad tributaria. Esta forma de comprobación fiscal tiene su fundamento en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

**“Artículo 48.-** Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos

o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

**I.** La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.

**II.** En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

**III.** Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

**IV.** Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

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

**VI.-** El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión

abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

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

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

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

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

**IX.-** Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

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

## DE LA VISITA DOMICILIARIA

El Dr. Gabino Eduardo Castrejón García, dice que, “la visita domiciliaria es el medio por excelencia que tiene el Estado para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, la visita consiste fundamentalmente en el examen personal y físico que realiza la autoridad en todos aquellos elementos que conforman el soporte del cumplimiento de la obligación.”<sup>30</sup> Por su parte Jorge Méndez Galeana, establece que, “son diligencias que ordena y realiza la autoridad fiscal en el domicilio fiscal del responsable fiscal y que tiene como propósito verificar si se cumple o se han cumplido las obligaciones fiscales.”<sup>31</sup>

Por lo que la visita domiciliaria, tiene como objeto verificar que el contribuyente cumpla con las obligaciones que en la orden de vista estén relacionadas; de donde se sigue que tal visita se centra en el domicilio determinado, así como el requisito relativo a la persona o personas a las que va dirigida la orden de visita domiciliaria en este supuesto. Para facilitar y evitar entorpecer el objetivo del ejercicio comprobatorio de la autoridad fiscalizadora, es innecesario que la orden respectiva establezca con precisión el nombre de la persona a quien va dirigida la orden de visita, dada la finalidad de tal medio de comprobación que no exige circunscribir el ejercicio de esa facultad comprobatoria a un contribuyente en particular, sino que busca que la autoridad verifique, independientemente de si pertenece únicamente a una persona o a otros, con lo cual se cumple el objetivo de este tipo de visitas, máxime que esta circunstancia por sí sola no genera una violación al principio de seguridad jurídica del gobernado, pues en todo momento está en condiciones de demostrar el legal cumplimiento de la obligación, así como de recurrir las actuaciones de la autoridad, a través de los medios de defensa procedentes. Lo anteriormente

---

<sup>30</sup> Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Tributario*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V. pp. 368 y 369.

<sup>31</sup> Méndez Galeana, Jorge (2003). *Introducción al Derecho Financiero*. México: Trillas. p 80.

expuesto se encuentra reglamentado por los artículos 43, 44, 45, 46, 46-A y 47 del Código Fiscal de la federación, que señalan:

**“Artículo 43.-** En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

**I.-** El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

**II.-** El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

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

**III.** Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

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

**I.** La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

**II.** Si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la

orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

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

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

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

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

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



visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

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

**Artículo 45.-** Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

**I.** El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

**II.** Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

**III.** Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

**IV.** Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

**V.** No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

**VI.** Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

**VII.** Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

**VIII.** Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

**IX.** Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

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

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

**II.** Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de este Código.

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

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

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

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

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

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser

sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

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

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

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

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

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

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

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios

de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

**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 consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será 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 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Segundo párrafo (Se deroga)



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.

**Artículo 47.-** Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.”

Es preciso citar a Sergio Francisco de la Garza, quien establece que, “se considera como medio de fiscalización por excelencia. Reviste dos modalidades:

- A. Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad.
- B. Las de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior.”<sup>32</sup>

## DE LAS AUDITORIAS

Podemos definirla como el proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva los informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso. Esta facultad la encontramos fundamentada en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

**“Artículo 50.-** Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

---

<sup>32</sup> De la Garza, Sergio Francisco (2005). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa. p 734.

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A de este Código.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 de este Código.”

### III.4.- EFECTOS DE LA FISCALIZACIÓN.

Para Fraga son, “actos administrativos que imponen a los particulares una obligación de dar, o hacer o de no hacer, llamándose, según al caso, mandatos o prohibiciones.”<sup>33</sup> Es decir, los efectos de la fiscalización obligan a los contribuyentes al cumplimiento de las determinaciones fiscales, y son actos destinados directamente a establecer efectos jurídicos de los particulares y constituyen, para cumplir con sus obligaciones fiscales a través de una sanción.

El Doctor Gabino Eduardo Castrejón García, dice que, “en caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, u obtenga una resolución desfavorable que haya quedado firme, cuando hubiera combatido el crédito, las autoridades ejercerán sus facultades coactivas.”<sup>34</sup> Con lo que, podemos esperar que los contribuyentes no cumplan con las resoluciones administrativas, que puedan expedir las autoridades fiscales de forma espontánea, así como tampoco pueden cumplir con sus obligaciones y deberes que les imponen las leyes.

El fundamento legal de lo anteriormente planteado lo encontramos en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, el cual autoriza algunas medidas coercitivas, como son el auxilio de fuerza pública, las multas, aseguramiento precautorio, solicitud de auxilio a otras autoridades competentes. El cual se transcribe a continuación:

**Artículo 40.** Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar como medidas de apremio, las siguientes:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

---

<sup>33</sup> Fraga, Gabino (1968). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa. p 193.

<sup>34</sup> Castrejón García, Gabino E (2006). *Derecho Administrativo II*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V. p 280.

**III.** Decretar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente.

Para los efectos de esta fracción, la autoridad que practique el aseguramiento precautorio deberá levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, y deberá observar en todo momento las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III, Título V de este Código.

**IV.** Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilicen para el desempeño de las actividades de los contribuyentes, para estar en posibilidad de iniciar el acto de fiscalización o continuar el mismo; así como en brindar la seguridad necesaria a los visitantes.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.

## **AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA.**

El artículo 21 en sus párrafos cuarto y noveno de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene el fundamento de la policía administrativa. El cual establece:

### **“Artículo 21. ...**

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

...

La seguridad pública es una función a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, que comprende la prevención de los delitos; la investigación y persecución para hacerla efectiva, así como la sanción de las infracciones administrativas, en los términos de la ley, en las respectivas competencias que esta Constitución señala. La actuación de las instituciones de seguridad pública se regirá por los principios de legalidad, objetividad, eficiencia, profesionalismo, honradez y respeto a los derechos humanos reconocidos en esta Constitución.

...”

El artículo 162 del Código Fiscal de la Federación dispone que si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquel o al lugar en que se encuentra los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitara el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar a cabo el procedimiento de ejecución. El cual se transcribe a continuación:

**“Artículo 162.-** Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se

encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.”

De lo anteriormente transcrito podemos establecer que las autoridades administrativas vigilan la conducta de los particulares, a fin de que estas se ajusten a las normas legales de orden público y de obediencia obligatoria previniendo, la alteración de dicho orden; para que pueda aceptarse como legítima la inspección de los comercios, pues de otra suerte carecerían de apoyo constitucional las leyes que autorizan las inspecciones.

## **LAS MULTAS**

Para el Doctor Gabino Eduardo Castrejón García, “es la sanción más usual por la comisión de infracciones tributarias”.<sup>35</sup> Mientras que para Francisco de la Garza, “Las multas son percibidas por un apercibimiento o intimación que dirige la autoridad al causante o al tercero para que cumpla con determinada obligación o acate una prohibición o realice una abstención y en el caso de que se produzca una transgresión a esa orden administrativa, de autoridad impone la multa”.<sup>36</sup>

El Código Fiscal de la federación en su artículo 40 primer párrafo, establece a quienes se puede imponer una multa, el cual a la letra dice:

**“Artículo 40.** Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales...”

En conclusión el término multa es el que se utiliza regularmente para hacer referencia a aquellas sanciones que se pueden aplicar en diferentes tipos de

---

<sup>35</sup> Castrejón García, Gabino E (2006). *Derecho Administrativo II*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V. p 347

<sup>36</sup> De la Garza, Sergio Francisco (2005). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa. p 801.



situaciones pero que normalmente se vinculan a errores cometidos por los contribuyentes, más específicamente a través del incumplimiento de una obligación. Las multas varían de acuerdo al tipo de error cometido, así como también a las características del que lo cometió, es decir, si tiene antecedentes o no, de las circunstancias en las que se cometió ese acto y las posibles consecuencias, siempre y cuando las mismas sean observables. En cierto modo, la multa también puede ser entendida como un castigo que se aplica para generar conciencia sobre los contribuyentes y así evitar que los actos erróneos se vuelvan a cometer.

### **ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO.**

Se incluye como una facultad de las autoridades fiscales el poder asegurar los bienes o la negociación de los contribuyentes cuando, entre otras cosas, el contribuyente:

- 1) Se oponga u obstaculice el desarrollo de actividades de comprobación de las autoridades, por ejemplo en una visita domiciliaria
- 2) Desaparezca una vez iniciadas las actividades de comprobación de las autoridades, o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- 3) Se niegue a proporcionar su contabilidad a las autoridades fiscales.
- 4) Tenga locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y no demuestre que está inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, o no compruebe la legal propiedad o posesión de las mercancías.
- 5) Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos, o no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, o se encuentren alterados o sean falsos.

El aseguramiento precautorio de bienes es una medida cautelar que, a diferencia del embargo, su principal característica reside en la actitud o conducta del contribuyente y no en la determinación de un crédito fiscal. El cual tiene su fundamento legal en el artículo 145-A fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

**“Artículo 145-A.** Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:

I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.”

#### **SOLICITUD DE AUXILIO A OTRAS AUTORIDADES COMPETENTES**

Las autoridades fiscales, podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de los visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando. Lo anterior encuentra su fundamento legal en la fracción IV del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

**“Artículo 44.-...**

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

Un supuesto es cuando se presentan los auditores fiscales y encuentran contrabando. Lo procedente en este caso es que soliciten la participación de los inspectores de la Dirección General de Aduanas de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público. A su vez el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación establece:

**“Artículo 63.** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, estas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contado a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente.

Las mencionadas autoridades estarán a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

También podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares.

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales, en los comprobantes fiscales en forma impresa con dispositivo de seguridad y en las bases de datos que lleven, o tengan en su poder o a las que tengan acceso.”

## CAPÍTULO IV

### LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO MEDIOS DE FISCALIZACIÓN

#### IV.1.- EL DOCUMENTO DIGITAL

##### CONCEPTO

“Se entiende por Documento Digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.” Este concepto lo encontramos fundamentado en el cuarto párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación.

La C. P. Mónica Isela Galindo Cosme, dice que, es “todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”<sup>37</sup> Para la C. P. María Teresa Bastidas Yffert, “**el concepto de documento digital.**”

El artículo 17-D –cuarto párrafo- lo define en la siguiente forma:

---

<sup>37</sup> Galindo Cosme, Mónica Isela, (2004). *Estudio Práctico de los Medios Electrónicos 2004*, México: Ediciones Fiscales ISF, p 35.

... todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”<sup>38</sup>

Analizando los conceptos expuestos con anterioridad, tenemos que los “datos son conjuntos de símbolos utilizados para expresar o representar un valor numérico, un hecho, un objeto o una idea; en la forma adecuada para ser objeto de tratamiento.”<sup>39</sup> El autor George Beekman, define a los datos como la “información en un formato que una computadora puede leer, utilizar y manipular.”<sup>40</sup> Es decir, dato es el conjunto de símbolos que almacena información, y que por sí solo no sirve de nada; forzosamente tiene que tener un software<sup>41</sup> que lo pueda reproducirlo para mostrar su contenido. Es como un casete<sup>42</sup> de música y una grabadora. El casete sin la grabadora no puede reproducir la música.

Ahora bien, y de acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, documento es:

“... ”

1...

**2. m. Escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo.**

---

<sup>38</sup> Bastidas Yffert, María Teresa (2004). *La firma y la factura electrónicas*. México: Ed. IMCP, p 147.

<sup>39</sup> Prieto Espinosa, Alberto; Lloris Ruiz, Antonio, Torres Cantero, Juan Carlos (2002). *Introducción a la Informática*. Madrid: Pearson Prentice Hall, p 2.

<sup>40</sup> Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición, p 600.

<sup>41</sup> **Software**. (Voz inglesa). **1. m.** *Inform.* Conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora. *Real Academia de la Lengua Española (2011)*. software. Consultado en 10, 17, 2011 en [http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=software](http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=software).

<sup>42</sup> **Casete**<sup>1</sup>. (Del fr. *cassette*). **1. amb.** Cajita de material plástico que contiene una cinta magnética para el registro y reproducción del sonido, o, en informática, para el almacenamiento y lectura de la información suministrada a través del ordenador. **2. m.** Pequeño magnetófono que utiliza **casetes**. *Real Academia de la Lengua Española (2011)*. Casete. Consultado en 10, 17, 2011 en [http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=casete](http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=casete).

3...

...<sup>43</sup>

Sin embargo, para Giuseppe Chiovenda, “es toda representación material idónea destinada a reproducir una determinada manifestación de pensamiento; como voz fijada duraderamente: *vox morta*.”<sup>44</sup> Por lo que, de la naturaleza del documento digital, vemos que es un mensaje de datos, y que no representa nada por sí solo, ya que, necesita de una computadora que tenga el software indicado para su correcta reproducción y así poder ver la información o escritura en él contenida. Con lo que no cumple con los requisitos mínimos para ser considerado con un documento tradicional, toda vez que de la definición del diccionario y del concepto expuesto por Chiovenda, un documento tiene que reproducir materialmente la manifestación del pensamiento, ilustrando los hechos.

Empero, para Miguel Ángel Davara Rodríguez, “Entendemos por documento electrónico, el soporte o el medio donde queda constancia de los datos, del proceso, de los resultados o de las decisiones, de un sistema eléctrico, informático o telemático de cualquier tipo.”<sup>45</sup> El autor antes citado, está confundiendo los *dispositivos de almacenamiento*<sup>46</sup> con el documento en sí, es decir, que un documento es el disco compacto (CD), la pendrive o el hard disk, lo cual no es verdad, ya que ninguno de los dispositivos de almacenamiento, reproduce materialmente el pensamiento, y menos ilustra los hechos en una imagen; para eso necesitamos de una computadora que tenga el software indicado para reproducir los datos contenidos en dichos soporte, así como la

---

<sup>43</sup> Real Academia de la Lengua Española (2011). Documento. Consultado en 10, 17, 2011 en [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=documento](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=documento).

<sup>44</sup> Chiovenda, Giuseppe 1872-1937 (2005). *Instituciones de Derecho Procesal Civil* (Traducido por Gómez Orbaneja, E.; Greco, Rafael). Cd Florida, Bueno Aires, Argentina: Valletta, p 187.

<sup>45</sup> Davara Rodríguez, Miguel Ángel, citado por Barriuso Ruiz, Carlos, (1996). *Interacción del Derecho y la informática*. Madrid: Dykinson, S. L. p 230.

<sup>46</sup> **Dispositivo de Almacenamiento**. Repositorios de datos a largo plazo. Los discos y las unidades de cintas son dos ejemplos. Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición, p 601.

persona que maneje la computadora. Por lo que estaríamos hablando de un conjunto de partes que funcionan relacionándose entre sí con un objetivo preciso; es decir, el hardware, el software y las personas que lo usan, constituyen un sistema informático, más no el documento en sí.

Mientras que para Julio Téllez Valdés, “el documento electrónico es un conjunto de impulsos eléctricos que recaen en un soporte de computadora, y que, sometidos a un adecuado proceso, permiten su traducción a lenguaje natural mediante un pantalla o una impresora.”<sup>47</sup> Analizando el concepto expuesto por Julio Téllez tenemos que, *impulso eléctrico* es el “traspaso de energía eléctrica de un electrón libre al siguiente”<sup>48</sup>, es decir, las computadoras actuales no tienen en su interior mecanismos o engranes, sino un laberinto de microscópicos transistores<sup>49</sup> que reaccionan ante los impulsos eléctricos que pasan por sus circuitos y que tienen solo dos posiciones, que corresponden a las cifras empleadas por un sistema binario<sup>50</sup>; por ejemplo, las instrucciones en las primeras máquinas debían ser ingresadas en ceros y unos; pero las computadoras actuales son capaces de transformar las palabras, números e instrucciones que ingresamos a bits<sup>51</sup>.<sup>52</sup> Así, cada computadora debe traducir uno o más lenguajes

---

<sup>47</sup> Téllez Valdés, Julio (2009). *Derecho Informático*. México: McGraw-Hill Interamericana, p 292.

<sup>48</sup> VanCleave, Janice (2005). *Electricidad Proyectos espectaculares de la ciencia*. México: Limusa, S. A. de C. V., p 141.

<sup>49</sup> **Transistor**. (Del ingl. *transistor*, acrón. de *transfer* y *resistor*). 1. m. Semiconductor provisto de tres o más electrodos que sirve para rectificar y amplificar los impulsos eléctricos. Sustituye ventajosamente a las lámparas o tubos electrónicos por no requerir corriente de caldeo, por su tamaño pequeñísimo, por su robustez y por operar con voltajes pequeños y poder admitir corrientes relativamente intensas. 2. m. Radiorreceptor provisto de transistores. *Real Academia de la Lengua Española (2011)*. *Transistor*. Consultado en 10, 18, 2011 en [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=transistor](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=transistor).

<sup>50</sup> **Binario**. Uno de dos posibles valores: si o no, 0 ó 1. Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición, p 597.

<sup>51</sup> **Bit**. Dígito binario; es la unidad más pequeña de información. Un bit puede tener dos valores, 0 ó 1. Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición, p 597.

<sup>52</sup> Es necesario aclarar que existe también el byte, y estos son la: unidad de almacenamiento, por lo general 8 bits. (Behrouz A. Forouzan; con la colab. de Sophia Chung Fegan (2003). *Introducción a la Ciencia de la Computación: De la Manipulación de Datos a la*



en código binario<sup>53</sup> para poder mostrarnos la imagen o la información que creemos que contiene un archivo de datos.

Es por eso que un documento no puede ser considerado como impulso eléctrico, debido a que no reproducirse materialmente el pensamiento, y menos ilustra los hechos en una imagen; para eso necesitamos de una computadora que tenga el software indicado para transformar los impulsos eléctricos en datos, y estos datos a su vez en un archivo para que un software lo reproduzca de manera correcta, y así, veamos la información contenida en el archivo, que sería la reproducción visual del pensamiento, que ilustra los hechos en una imagen, solo faltaría la reproducción material del archivo para considerarse un documento.

Por su parte George Beekman, sostiene que “los documentos se llaman a veces archivos de datos”<sup>54</sup>. Derivado de lo anterior, tenemos que para el mismo autor, “archivo es una colección de datos almacenados bajo un nombre en un disco de una computadora o en cualquier otro medio de almacenamiento.”<sup>55</sup> Behrouz A. Forouzan, dice que “archivo es una colección extrema de datos relacionados que se tratan como una unidad; su propósito es almacenar datos.”<sup>56</sup> Así para Jorge Vasconcelos Santillán, “los archivos son grupos de datos con alguna característica que los relaciona, y a cada grupo se le asigna un nombre

---

*Teoría de la Computación* (Traducido por Lorena Peralta). MÉXICO: International Thomson, p 362.); ahora bien las diferencias entre bit y byte, serían que el primero es la unidad más pequeña de información; y se representa con un 1 o un 0, en donde un determinado voltaje eléctrico representa un 1 y otro voltaje eléctrico representa un 0. El bit es el dato mínimo que puede manejar una computadora. La combinación de unos y ceros forman los datos. Mientras que los bytes son la representación de una combinación matemática de 8 bits, es decir, la unión de ocho, unos y ceros combinados matemáticamente forman un byte; por ejemplo, 01000001, esto es la representación de la letra “A” que tiene tanta información como un byte de memoria almacenada.

<sup>53</sup> **código binario:** Código basado en dos valores (0 y 1) que es «entendido» por los ordenadores. Comunidad de Programadores (2011). Código Binario. Diccionario Informático. Consultado en 7, 11, 2011 en <http://www.lawebdelprogramador.com/diccionario/mostrar.php?letra=C&pagina=7>.

<sup>54</sup> Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición, p 6

<sup>55</sup> *Idem*.

<sup>56</sup> Behrouz A. Forouzan; con la colab. de Sophia Chung Fegan (2003). *Introducción a la Ciencia de la Computación: De la Manipulación de Datos a la Teoría de la Computación*, (Traducido por Lorena Peralta). MÉXICO: International Thomson, p 256.

para su rápida identificación, y para hacer posible el acceso a la información contenida en ellos.”<sup>57</sup>, y estos “pueden ser programas en código fuente, programas en código ejecutable, texto o simplemente datos.”<sup>58</sup>

Referente a los archivos falta precisar las características de los mismos. Jorge Vasconcelos Santillán, explica en su libro que, “a los archivos se les coloca una identificación que consiste en un nombre (de hasta ocho letras) y una extensión (de máximo tres letras), separadas por un punto.”<sup>59</sup> Por su parte George Beekman, dice que, “un archivo está representado por un nombre y un icono.”<sup>60</sup> Así como “una extensión, una cadena de, generalmente, tres caracteres tras un punto (.) al final del nombre del archivo.”<sup>61</sup> De lo expuesto por Jorge Vasconcelos Santillán, cabe hacer la aclaración que en la actualidad se puede colocar en el nombre del archivo hasta 255 caracteres de forma alfanumérica, y la extensión de 4 caracteres, separados por un punto.

Con lo que concluyo que un archivo es un conjunto de datos guardados en un dispositivo de almacenamiento de cualquier tecnología. Luego entonces, la información de una computadora está almacenada en archivos; que normalmente tienen un nombre, un punto y una extensión, por ejemplo: TESIS.doc. El nombre nos sirve para diferenciar unos archivos de otros y la extensión para atribuirle unas propiedades concretas. Estas propiedades vienen dadas por las letras que conforman la extensión, normalmente son tres letras, aunque existen algunas excepciones, por ejemplo: .jpeg, .html, .java, etc. Cada uno de estos pequeños grupos de caracteres está asociado a un tipo de archivo, el cual se reproduce con un programa específico.

---

<sup>57</sup> Vasconcelos Santillán, Jorge (2002). *Introducción a la Computación*. México: Publicaciones Cultural. p 21.

<sup>58</sup> *Idem*, p 123.

<sup>59</sup> *Idem*.

<sup>60</sup> Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición, p 8.

<sup>61</sup> *Idem*.

De todo lo expuestos con anterioridad, se observa que el legislador al establecer el concepto de Documento digital, ésta dando la definición de archivo de datos; ya que, documento en sentido estricto, lo define Eduardo Pallares de la siguiente forma, “la palabra documento significa *todo aquello que señala algo*”, y agrega que “privado es el documento que expide una persona que no es funcionario público o que siéndolo no lo hace en el ejercicio de sus funciones; que público es el expedido por funcionario en su ejercicio...”<sup>62</sup>. Para Goldschmid “el documento es el testimonio por escrito *vox mortua* que se opone a la *vox viva* de testigo, que expone la materia u objeto de la prueba con caracteres escritos.”<sup>63</sup>

En este contexto, para que un archivo sea considerado como un documento, es necesario que se encuentre en un soporte material, es decir, el medio en el que un documento se representa es el papel y la información es ingresada a mano, utilizando tinta, a este proceso se le denomina hacer un documento manuscrito; también se crean por un proceso mecánico, mediante una máquina de escribir, o utilizando una computadora y posteriormente imprimiendo el resultado y así, quede reproducido materialmente el pensamiento, ilustrando los hechos en una imagen.

Por lo que el conjunto formado entre el soporte de papel y su contenido; así como, el objetivo de conservar y transmitir dicha información en el dominio del espacio y del tiempo a fin de ser utilizado como instrumento probatorio, y testimonio histórico, le dan la característica de un documento.

Por lo que concluyo que, documento digital o electrónico, es la reproducción visual del contenido de un archivo de datos, el cual puede ser de diferentes tipos (de texto, base de datos, gráfico, etc.), y que, es guardado en un dispositivo de almacenamiento de cualquier tecnología; cuyo origen es en bits o byte a diferencia del documento tradicional.

---

<sup>62</sup> Pallares, Eduardo (1968). *Derecho Procesal Civil*. México: Porrúa, S. A., p 283 a 297.

<sup>63</sup> Goldschmidt, James (Ed.). (1932). *Teoría General del Proceso* (Vols. Sección VII, No. 386). Barcelona: Labor, p 135.

## NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

El nacimiento de la obligación de presentar documentos digitales, encuentra su fundamento en el primer párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, que establece que: “Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor,...”, con lo que la autoridad garantiza la seguridad jurídica del documento.

Asimismo, las personas podrán cumplir con la obligación de presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes mediante documentos digitales a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, dichos formatos, se darán a conocer en la página electrónica de la misma dependencia, los cuales deberán estar apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

Lo anterior, tiene su fundamento en el artículo 31, primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación, establece que:

**“Artículo 31.** Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a

escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios informáticos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.”

De lo anterior se entiende que el contribuyente, para cumplir con la obligación de referencia, tiene permitido enviar sus solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en cualquier tipo de archivo y versión de los mismos, con lo que se debe entender que el Sistema de Administración Tributaria, estará obligado y deberá tener la capacidad de reproducir dichos archivos, con lo que el contribuyente al enviar sus declaraciones, avisos o informes en archivos, cualquiera que sea el tipo de archivo, estará cumpliendo con la obligación en comento.

## **TIPOS DE DOCUMENTOS**

Son cinco diferentes tipos de escritos los que el Código Fiscal de la Federación considera como documento digital, y para efectos de esta Tesis son a los que nos referimos a continuación:

1. Promociones: son los escritos dirigidos a las autoridades fiscales, con el fin de iniciar o impulsar un proceso, para presentar consultas y solicitudes de autorización; excepto las que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Lo anterior encuentra su fundamento legal en los artículos 18, primer párrafo y 19-A del Código Fiscal de la Federación.

2. Solicitudes: son escritos dirigidos a las autoridades fiscales, para que tengan la debida rapidez o cuidado al revisar las declaraciones, avisos o informes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, el razonamiento anterior

encuentra su fundamento legal en el artículo 31, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

3. Escrituras: es el documento por el cual se declara que una o más personas contraen un compromiso firmado por ellas y autorizado por un notario que lo faculta para ser inscrito en el Registro de la propiedad correspondiente. Lo anterior encuentra su fundamento legal en los artículos 18, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

4. Poderes Notariales: es la autorización otorgada ante notario a favor de un tercero para que éste pueda llevar a cabo un trámite determinado. Lo que tiene su fundamento legal en los artículos 18, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

5. Comprobantes: son documentos que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios, debiendo éstos cumplir con los requisitos mínimos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento para la regulación de la impresión, emisión y entrega de comprobantes fiscales, incluyendo a los recibos, facturas, notas de crédito, notas de cargo, etc.

El Código Fiscal de la Federación, en sus diferentes numerales citados, establece los diferentes documentos de que el contribuyente puede hacer uso, los cuales a través de su diseño y formato los diferencian los unos de los otros. Si a estos cinco diferentes documentos les damos el carácter de archivo, el mismo no serviría de nada por sí solo, ya que, forzosamente tiene que tener un software que lo pueda reproducir para mostrar su contenido; no debemos de perder de vista que para poder reconocerlos como documentos necesariamente tendrían que estar en un soporte de papel o hacer una reproducción visual del documento, de lo contrario solo serían un conjunto de datos guardados en un dispositivo de almacenamiento, el citado instrumento no constituye un documento público, además de no ser un documento, por no contener sello o alguna otra característica que señala la ley para darle el carácter de público, ni tampoco puede

considerarse como documento privado, porque no constituye un documento, de ello se deduce que dicho instrumento sólo puede ser considerado como documento simple y, por tanto, innominado; por lo tanto solo puede ser considerado como un indicio, y como tal deben atenderse los hechos que con dicho instrumento se pretendan demostrar, en concordancia con los demás medios de convicción que obren en autos.

Por lo que, la Suprema Corte de la Nación, se ha pronunciado de la siguiente manera:

***“DOCUMENTAL CONSISTENTE EN INFORMACIÓN EXTRAÍDA DE INTERNET. EN CUANTO DOCUMENTO INNOMINADO, CON BASE EN EL ARBITRIO JUDICIAL, PUEDE ASIGNÁRSELE VALOR INDICIARIO.*** El Código de Comercio establece en sus artículos 1237, 1238 y 1297, respectivamente, cuáles son los instrumentos públicos, los privados y los simples; asimismo, en los diversos artículos 1277, 1279 y 1284 de la legislación en cita, refiere las presunciones humanas; ahora bien, de la interpretación armónica de los citados artículos se infiere que el documento que contiene información referente a las tasas de intereses recabadas de "internet", como medio de diseminación y obtención de información, el citado instrumento no constituye un documento público pues, además de no ser un documento original, no contiene sello o alguna otra característica que señale la ley para darle el carácter de público, ni tampoco puede considerarse como documento privado, porque no constituye un documento original, conforme lo requiere el artículo 1242 de la ley en consulta; en consecuencia, de ello se deduce que dicho instrumento sólo puede ser considerado como documento simple y, por tanto, innominado; de

*suerte que si éste es un medio de prueba reconocido por la ley y no se demostró que la información contenida en dicho documento sea incongruente con la realidad, de ello deriva que es apto para integrar la presuncional humana, con observancia, además, del artículo 1205, del Código de Comercio, que señala: "Son admisibles como medios de prueba todos aquellos elementos que puedan producir convicción en el ánimo del juzgador acerca de los hechos controvertidos o dudosos y en consecuencia serán tomadas como pruebas las declaraciones de las partes, terceros, peritos, documentos públicos o privados, inspección judicial, fotografías, facsímiles, cintas cinematográficas, de videos, de sonido, mensajes de datos, reconstrucciones de hechos y en general cualquier otra similar u objeto que sirva para averiguar la verdad."; de ahí que su valor quede al arbitrio del juzgador como indicio, y como tal deban atenderse los hechos que con dicho instrumento se pretendan demostrar, en concordancia con los demás medios de convicción que obren en autos.*

#### **TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.**

*Amparo en revisión 257/2000. Bancomer, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero. 26 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Epicteto García Báez.<sup>64</sup>*

### **REQUISITOS DE UN DOCUMENTO DIGITAL**

De acuerdo al artículo 18, 2do., párrafo del Código Fiscal de la Federación, los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

---

<sup>64</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: V.3o.9 C Tesis Aislada Materia(s): Civil, Agosto de 2002, Página: 1279.



- El nombre, la denominación o razón social.
- El domicilio fiscal manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Señalar la autoridad a la que se dirige el escrito.
- El propósito del escrito.
- La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Estos requisitos son perceptibles para el ser humano una vez que se imprime el archivo o el mismo se reproduce con el auxilio de una computadora, con lo que el Servicio de Administración Tributaria, debe recibir y acusar de recibidas todas las solicitudes y promociones que el contribuyente le envié y solo hasta que el mismo órgano administrativo le dé el valor de documento al archivo recibido es como lo podrá objetar.

El fundamento de lo anteriormente expuesto lo encontramos en el artículo 18, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

**“Artículo 18.-...**

Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

**I.** El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

**II.** Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

**III.** La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.”

Del artículo en comento, y precisando que un archivo adjunto en el supuesto de presentar una promoción vía correo electrónico el Sistema de Administración Tributaria, no sabrá cual es la intención del escrito o que contribuyente la envió, debido a que los archivos adjuntos a un correo electrónico solo son, una colección de datos almacenados bajo un nombre en un disco de una computadora o en cualquier otro medio de almacenamiento de cualquier tecnología; y la característica de documento, en estricto sentido estaría hasta que se imprima o se reproduzca el archivo a través de una computadora, y este no tenga ninguna alteración o modificación, para poder constatar que los requisitos establecidos en el numeral citado son los correctos y no falta ninguno.

## **IV.2.- LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA**

### **CONCEPTO**

La C. P. Mónica Isela Galindo Cosme, dice que, firma electrónica son “Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.”<sup>65</sup> Por su parte la C. P. C. María Teresa Bastidas Yffert, establece que son: “Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que

---

<sup>65</sup> Galindo Cosme, Mónica Isela (2004). *Estudio Práctico de los Medios Electrónicos 2004*. México: Fiscales ISF, p 26.

produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.”<sup>66</sup>

Por su parte el Sistema de Administración Tributaria, en su portal de internet establece que:

“La Firma Electrónica Avanzada "Fiel" es un **conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste**, tal y como si se tratara de una firma autógrafa.”<sup>67</sup>

El Código de Comercio en su artículo 89 establece que “**Firma Electrónica Avanzada o Fiable:** Aquella Firma Electrónica que cumpla con los requisitos contemplados en las fracciones I a IV del artículo 97.” El cual se reproduce a continuación:

“**Artículo 97.-** Cuando la ley requiera o las partes acuerden la existencia de una Firma en relación con un Mensaje de Datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si se utiliza una Firma Electrónica que resulte apropiada para los fines para los cuales se generó o comunicó ese Mensaje de Datos.

La Firma Electrónica se considerará Avanzada o Fiable si cumple por lo menos los siguientes requisitos:

**I.** Los Datos de Creación de la Firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al Firmante;

**II.** Los Datos de Creación de la Firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del Firmante;

---

<sup>66</sup> Bastidas Yffert, María Teresa (2004). *La firma y la factura electrónicas*. México: Ed. IMCP, p 145.

<sup>67</sup> Servicio de Administración Tributaria (2011). "Qué es y para qué sirve la Firma Electrónica Avanzada". Consultado en 04 27 2011 en [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/e\\_sat/tu\\_firma/60\\_11498.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_11498.html).

III. Es posible detectar cualquier alteración de la Firma Electrónica hecha después del momento de la firma, y

IV. Respecto a la integridad de la información de un Mensaje de Datos, es posible detectar cualquier alteración de ésta hecha después del momento de la firma.

Lo dispuesto en el presente artículo se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de que cualquier persona demuestre de cualquier otra manera la fiabilidad de una Firma Electrónica; o presente pruebas de que una Firma Electrónica no es fiable.”<sup>68</sup>

Mientras que la Norma Oficial Mexicana NOM-151-SCFI-2002, Prácticas comerciales-Requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos, en su apartado **3.25**, solo hace referencia a la Firma electrónica, refiriendo que:

“Firma electrónica

A los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados, o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que dicho firmante aprueba la información recogida en el mensaje de datos. La firma electrónica establece la relación entre los datos y la identidad del firmante.”<sup>69</sup>

De los conceptos antes mencionados, tenemos que, la firma electrónica avanzada permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo

---

<sup>68</sup> Código de Comercio, Artículo 97.

<sup>69</sup> Secretaría de Economía (2002). *Norma Oficial Mexicana NOM-151-SCFI-2002, Prácticas comerciales-Requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos*. Consultado en 11, 06, 2011 en [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=727725&fecha=04/06/2002](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=727725&fecha=04/06/2002).

su exclusivo control, sin embargo, estos datos al ser adjuntados o asociados pierden su carácter de firma y se convierten en un archivo adjunto.

En el supuesto sin conceder, que este archivo lo consideremos como firma el mismo adquiriría ese carácter una vez que los datos sean visibles, lo cual sucedería hasta que el archivo de datos sea reproducido ya sea con la ayuda de una computadora o imprimiendo él mismo.

Sin embargo, no debemos perder de vista lo que ya establecimos en el primer subtema de este capítulo, sobre los datos, que es donde coinciden las definiciones expuestas. Por lo que debemos entender que la firma electrónica avanzada, es el archivo que se adjuntan a un mensaje de datos, luego entonces, estamos hablando de dos archivos, los cuales son una colección de datos almacenados bajo un nombre en el disco de una computadora o en cualquier otro medio de almacenamiento de cualquier tecnología.

En esa postura, la firma electrónica avanzada no es igual a la firma autógrafa, ya que la segunda es "el nombre escrito por propia mano en caracteres alfabéticos y de una manera particular, al pie del documento, al efecto de autenticar su contenido"<sup>70</sup>. Asimismo Carlos Arellano García establece que "una firma clásica abarca el nombre de la persona y a continuación el rasgo complementario conocido como 'rúbrica'."<sup>71</sup>, luego entonces, la firma es creada del puño y letra del autor del documento, la cual tiene como fin identificar y asegurar o autenticar la identidad de un autor o remitente, o como una prueba del consentimiento y de verificación de la integridad y aprobación de la información contenida en un documento escrito.

La firma tradicionalmente se ha realizado de forma manuscrita y es la forma más habitual de representar el consentimiento de un documento escrito, mediante

---

<sup>70</sup> Mustapicb, J. M. *Tratado de Derecho Notarial*, t. 1, pág. 260.

<sup>71</sup> Arellano García, Carlos (2006). *Práctica Forense Civil y Familiar*. En Arellano García, Carlos (Ed.), *Práctica Forense Civil y Familiar* (pp. 20). México: Porrúa. (Original publicado en 1976).

este sistema, el firmante escribe una palabra y una serie de trazos que lo identifican. En caso de duda un Perito Calígrafo podría determinar si una firma pertenece a una determinada persona o si se trata de una falsificación.

Por otro lado la firma electrónica avanzada es una tecnología que pretende producir los mismos efectos jurídicos que la "firma autógrafa" de un documento físico, es decir, actuar como prueba plena. Esta tecnología se basa en la criptografía, es decir, mediante un mecanismo cifrado se lleva a cabo la firma y la posterior confirmación y validación de dicha firma. En caso de duda un Perito en Tecnología e Informática, no podrá determinar si una firma electrónica avanzada fue enviada por error o si se trata de una falsificación o clonación, porque, el archivo fue creado por una computadora y cualquier persona que tenga acceso a dicho archivo puede hacer uso del mismo.

De lo anteriormente expuesto, debemos entender que la Firma Electrónica Avanzada, hace uso de una tecnología que permite codificar y encriptar la información para que pueda recibirse de manera íntegra y segura, dicha firma es un conjunto de datos (archivo) que se asocian a un mensaje de datos, con la finalidad de identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste, de la misma forma como si se tratara de una firma autógrafa, empero, cabe hacer mención que no deja de ser un archivo de datos el cual es modificable y alterable, mientras no esté impreso en papel, ya que cualquier persona puede duplicar o hacer una copia del mismo archivo y utilizarlo.

En conclusión, la firma electrónica avanzada es el archivo de datos que asociado a otro, puede ser utilizados como medio de identificación del firmante la cual es creada por entidades autorizadas por el Sistema de Administración Tributaria, en caso de contribuciones, yaqué, existen otros órganos que generan firmas electrónicas avanzadas para otros fines como son: la Universidad Autónoma de México, el Instituto Mexicano del Seguro Social, entre otras instituciones.

## **AUTORIZADOS PARA EMITIR LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA**

Los autorizados para emitir las firmas electrónicas avanzadas deben estar autorizados por el Banco de México o ante el Sistema de Administración Tributaria, siempre que las personas físicas, que tengan su situación y domicilio fiscal estén actualizados. Lo anterior de acuerdo con el quinto párrafo del artículo 17-D, del Código Fiscal de la Federación, se transcribe a continuación:

“...Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México...”.

Por otra parte, para las personas morales, antes de obtener la Firma Electrónica Avanzada de la empresa, el representante legal deberá obtener primero su propia Firma Electrónica Avanzada. Sin embargo, de no contar con ella los trámites se pueden realizar con la misma cita, efectuando primero el trámite de la firma electrónica avanzada del representante legal y enseguida el de la empresa.

Las Personas Morales, para presentar Documentos Digitales, podrán optar por utilizar, su Firma Electrónica Avanzada, o bien la Firma Electrónica Avanzada de su representante legal.

Lo anterior encuentra su fundamento legal en el primer párrafo del artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que:

“La tramitación de los datos de creación de Firma Electrónica de una Persona Moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido entregado, ante Fedatario Público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un Certificado Vigente de Firma Electrónica Avanzada.”

### IV.3.- CERTIFICACIÓN

#### CONCEPTO

Para la C. P. Mónica Isela Galindo Cosme es “todo mensaje de datos u otro registro que confirme el vínculo entre el firmante y los datos de creación de firma electrónica.”<sup>72</sup> La C. P. C. María Teresa Bastidas Yffert, establece el mismo concepto en su libro, que a la letra dice, “todo mensaje de datos u otro registro que confirme el vínculo entre el firmante y los datos de creación de firma electrónica.”<sup>73</sup> Por su parte el segundo párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, establece que el “...certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada...”.

En esos términos en el supuesto normativo se vuelve a establecer que es un mensaje de datos, y como ya lo establecimos en el primer subtema de éste capítulo, el mensaje de datos es un archivo, es decir, es un conjunto de datos guardados en un dispositivo de almacenamiento de cualquier tecnología.

De lo anterior tenemos que la certificación es el archivo emitido por un tercero confiable, autorizado por una autoridad competente, que garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o autoridad y su clave pública.

Por lo que, con la utilización de un certificado, quieren autenticar la identidad de un usuario y garantizar que la información que se transmite en la operación electrónica es totalmente confidencial entre los usuarios y las entidades que la llevan a cabo, pero mientras él archivo que contiene la certificación no éste impreso en papel no puede tener la fiabilidad, ya que como lo hemos venido exponiendo mientras un archivo se encuentre en una computadora, el mismo es

---

<sup>72</sup> Galindo Cosme, Mónica Isela (2004). *Estudio Práctico de los Medios Electrónicos 2004*. México: Fiscales ISF, p 36.

<sup>73</sup> Bastidas Yffert, María Teresa (2004). *La firma y la factura electrónicas*. México: Ed. IMCP, p 145.



modificable y alterable con lo que carece de certeza en su creación y expedición, y por consiguiente de certeza jurídica en su emisión.

En conclusión, la certificación es el archivo de datos que confirma la autenticación del firmante y los datos de creación del archivo de la firma electrónica avanzada.

### **QUIÉN EXPIDE LA CERTIFICACIÓN**

En el segundo párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, se establece que:

#### **“Artículo 17-D.-...**

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.”

El citado artículo establece los siguientes supuestos. a) Que en caso de Persona Moral, expedida por el Servicio de Administración Tributaria, y b) Para Personas Físicas, expedida por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.

Cuando este trámite se realice ante un prestador de servicios de certificación diverso al Servicio de Administración Tributaria, deberán de cumplirse los siguientes requisitos, establecidos en el sexto párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

#### **“Artículo 17-D.-...**

Cuando los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas se tramiten ante un prestador de servicios de certificación diverso al Servicio de Administración Tributaria, se requerirá que el interesado previamente comparezca personalmente ante el Servicio de Administración Tributaria para acreditar su identidad. En ningún caso los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México podrán emitir un certificado sin que previamente cuenten con la comunicación del Servicio de Administración Tributaria de haber acreditado al interesado, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida. A su vez, el prestador de servicios deberá informar al Servicio de Administración Tributaria el código de identificación único del certificado asignado al interesado.”

Del ordenamiento en cita tenemos que:

El interesado previamente comparezca ante el Servicio de Administración Tributaria para acreditar su identidad.

En ningún caso los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México podrán emitir un Certificado sin que previamente cuenten con la comunicación del Servicio de Administración Tributaria de haber acreditado al interesado.

A su vez, el prestador de servicios deberá informar al Servicio de Administración Tributaria el código de identificación único del Certificado asignado al interesado.

La comparecencia de las Personas Físicas a que se refiere el sexto párrafo, en comento, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal. Únicamente para los efectos de tramitar la Firma Electrónica Avanzada de las Personas Morales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

**“Artículo 19-A.-** Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma

electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D de este Código.

Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativa la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.

Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.”

## **TIPOS DE CERTIFICADOS**

El Sistema de Administración Tributaria, aceptara los certificados que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como, los emitidos por los

prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común.

Lo anteriormente transcrito encuentra su fundamento legal de acuerdo al decimo primer párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, el cual establece.

**“Artículo 17-D.-...**

Para los efectos de este Capítulo, el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas físicas titulares de los certificados mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.”

El Sistema de Administración Tributaria aceptara estos certificados, siempre que en ambos casos las Personas Físicas titulares de los Certificados mencionados hayan cumplido con los requisitos de los párrafos sexto y séptimo del Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación.

**REQUISITOS DE LOS CERTIFICADO**

Los certificados para ser considerados válidos deberán contener los siguientes requisitos:

- A. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de Certificados Digitales, se deberá de especificar las limitantes que tengan para su uso. El Código de Identificación Único de Certificado.
- B. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributario y una dirección electrónica.

- C. Nombre del titular del Certificado y su Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- D. Periodo de vigencia del Certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- E. La mención de la tecnología empleada en la creación de la Firma Electrónica Avanzada contenida en el Certificado.
- F. La clave pública del titular del Certificado. Cuando se trate de Certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de Firmas Electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos Certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el Certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributario, mediante reglas de carácter general.

Lo anterior de acuerdo con el artículo 17-G del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

**“Artículo 17-G.-** Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

- I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.
- II. El código de identificación único del certificado.
- III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.
- IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.

V. Período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.

VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.

VII. La clave pública del titular del certificado.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.”

## **VIGENCIA DE LOS CERTIFICADOS**

Estos Certificados tendrán una vigencia máxima de dos años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el periodo de vigencia de un Certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo de acuerdo con lo establecido con el decimo párrafo del artículo 17-D, del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

### **“Artículo 17-D.-...**

Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia máxima de dos años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el período de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la

comparecencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de las personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas. Si dicho órgano no emite las reglas de carácter general, se estará a lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.”

Por otro lado los certificados quedarán sin efectos, para el Servicio de Administración Tributaria, cuando cumplan los siguientes supuestos: a) cuando lo solicite el contribuyente, b) lo ordene una resolución judicial; c) al fallecer el contribuyente; d) cuando se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones o personas morales; e) con la desaparición por escisión o fusión, de una sociedad; f) Al haber transcurrido su vigencia; g) se pierda o inutilice por daños, el medio donde se tengan almacenados los certificados; h) no cumple los requisitos legales; i) cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación.

Lo anterior de acuerdo a lo establecido en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que:

“**Artículo 17-H.-** Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

- I. Lo solicite el firmante.
- II. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.
- III. Falezca la persona física titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente.
- IV. Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.
- V. La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación

la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista.

**VI.** Transcurra el plazo de vigencia del certificado.

**VII.** Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.

**VIII.** Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.

**IX.** Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar sus propios certificados de sellos o firmas digitales, cuando se den hipótesis análogas a las previstas en las fracciones VII y IX de este artículo.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria revoque un certificado expedido por él, se anotará en el mismo la fecha y hora de su revocación.

Para los terceros de buena fe, la revocación de un certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria, surtirá efectos a partir de la fecha y hora que se dé a conocer la revocación en la página electrónica respectiva del citado órgano.

Las solicitudes de revocación a que se refiere este artículo deberán presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.”

Del artículo en comento se desprende que el Servicio de Administración Tributario podrá cancelar sus propios certificados de sellos o firmas digitales, cuando se den hipótesis previstas de que se perdió o inutilizó o cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación.



Cuando el Servicio de Administración Tributario revoque un certificado expedido por él, se anotará en el mismo la fecha y hora de su revocación.

Para los terceros de buena fe, la revocación de un certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria, surtirá efectos a partir de la fecha y hora que se dé a conocer la revocación en la página electrónica respectiva del citado órgano.

## **OBLIGACIONES DE LOS TITULARES**

Los contribuyentes están obligados, con respecto a los certificados, a) actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de su firma; b) cuando se emplee un certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuará con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que hayan hecho en relación con su certificado, en vigencia, son exactas; c) solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de su firma.

De acuerdo con el numeral 17-J del Código Fiscal de la Federación; que establece que:

**“Artículo 17-J.-** El titular de un certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria, tendrá las siguientes obligaciones:

**I.** Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.

**II.** Cuando se emplee el certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuar con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.

III. Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de firma.

El titular del certificado será responsable de las consecuencias jurídicas que deriven por no cumplir oportunamente con las obligaciones previstas en el presente artículo.”

#### **IV.4.- SELLOS DIGITALES**

##### **CONCEPTO**

Para la C. P. Mónica Isela Galindo Cosme es el “sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una FEA.”<sup>74</sup> Por su parte el Sistema de Administración Tributaria en su portal de internet establece que el sello digital, “es una cadena de caracteres (letras, números y símbolos) que asigna el banco a la operación realizada, y con el cual se garantiza que el pago de los impuestos quedó registrado, evitando problemas por fraudes o errores en el registro de los pagos.”<sup>75</sup> Mientras que el Código Fiscal de la Federación establece que, “el sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente.”<sup>76</sup>

De los conceptos transcritos con anterioridad, y de acuerdo a lo que nos ocupa en este trabajo de tesis, establecemos que, el sello digital es el mensaje electrónico que la autoridad envía al contribuyente como acuse de recibo por la promoción o solicitud enviada y que fue recibida por la misma, es decir, que sirve para acreditar que la autoridad recibió una promoción o solicitud, en tiempo y forma.

---

<sup>74</sup> Galindo Cosme, Mónica Isela (2004). *Estudio Práctico de los Medios Electrónicos 2004*. México: Fiscales ISF, p 35.

<sup>75</sup> Servicio de Administración Tributaria, (2011). "Sello Digital". Consultado en 04 27 2011 en [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyente/principiantes/comun/23\\_220.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comun/23_220.html).

<sup>76</sup> Artículo 17-E, Código Fiscal de la Federación.

En esos términos el supuesto normativo vuelve a establecer que es un mensaje electrónico o de datos, y como ya lo establecimos en el primer subtema de éste capítulo es un archivo, es decir, es un conjunto de datos guardados en un dispositivo de almacenamiento de cualquier tecnología.

De lo anterior tenemos que el sello digital es el archivo emitido por el Sistema de Administración Tributaria, en forma de acuse que garantiza la presentación de los documentos ante la misma entidad.

En conclusión, el sello digital es el archivo de datos que confirma que un archivo de datos fue recibido por la autoridad correspondiente.

## **REQUISITOS DE LOS SELLOS DIGITALES**

Los requisitos básicos que debe contener el sello digital son, la hora, la fecha y los datos de identificación de la dependencia que lo emite, esto de acuerdo a la parte final del artículo 17-E del Código Fiscal de la federación, que a continuación se transcribe:

“**Artículo 17-E.-...**, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. ...”

## **AUTORIZADOS PARA EXPEDIR SELLOS DIGITALES**

El Servicio de Administración Tributaria, faculta a las dependencias en materia fiscal para emitir estos sellos digitales, que sirven para identificar a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. Lo anterior de acuerdo al artículo 17-E del Código Fiscal de la Federación, que se transcribe a continuación:

**“Artículo 17-E.-** Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.”

## CONCLUSIONES

1.- En conclusión debemos entender que el estado tiene como fin primordial la de su propia subsistencia y salvaguardar la soberanía del mismo, así como la satisfacción de las necesidades que surgen entre los individuos al vivir en sociedad, así como la de satisfacer las necesidades colectivas o públicas, cuya solución permite crear las condiciones necesarias para el pleno desarrollo de las libertades individuales, implementado nuevas y eficientes formas de aplicar la Potestad Tributaria, que es la facultad de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, el cual pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o imperio, el cual ejerce a través de nuestra Constitución Política Federal.

2.- Ahora bien, de la relación tributaria se establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual deriva en obligaciones mutuas que generalmente son de carácter administrativo; mientras que la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar, es decir, pagar un tributo. En el fondo, ambas son obligaciones tributarias y la distinción que mencionamos, es solo, para diferenciar el objeto material de la prestación. Por lo que la obligación tributaria es la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, el cual surge de la relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los siguientes elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

**3.-** El Estado requiere de instrumentos jurídicos para poder comprobar o fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de una forma más rápida y eficiente. Para lo anterior, es necesario reglamentar a los medios electrónicos, ya que el Estado tiene que determinar algunos conceptos técnicos que derivan del uso de las computadoras, estos son: software, archivos de datos, información o un dato elaborado. El software permite que la computadora reproduzca los archivos de datos con tenidos en ella, y se puede definir como un conjunto ordenado de instrucciones que actúan entre sí para llegar a un resultado final, el cual debe ser común y general. Los archivos de datos son los bits que llegan a la computadora por diversos medios, lo cuales permiten almacenar información de modo permanente, para ser acceda o alterada cuando sea necesario, algunos son la base por medio de la cual se ejecutan los software y puedan trabajan los mismos, convirtiendo los a los datos en información útil. La información, es el producto final de la interacción del hombre con la máquina y dicha información puede llegar a plasmarse en varios soportes, generando un documento. Estos conceptos se deben incluir mediante una reforma al artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, haciendo la diferencia de cada uno de los conceptos, así como determinar para qué sirve y como debemos utilizarlo, esto respecto de las contribuciones.

**4.-** No es que éste en contra de la tecnología solo que hablar de medios electrónicos, tiene desventajas en contra de los medios tradicionales para realizar la fiscalización. Las principales desventajas de los medios electrónicos, es que, están escrito en un lenguaje que traduce una computadora, no se distingue de una eventual copia del original, son fáciles alterar, se archivan en formatos y soportes concretos que no son siempre compatibles, con otra computadora. Esto seria, adicionar el Capítulo II De Los Medios Electrónicos, del Código Fiscal de la Federación, para establecer el tiempo que debe usarse un sistema operativo y un software, y ponerlo a disposición de los contribuyentes, con las actualizaciones correspondiente, ya que los sistemas operativos y el software se renuevan cada año.

**5.-** Los medios electrónicos es la forma en que se transporta y almacena la información, y es a través de los órganos de salida de una computadora, en tales casos no están escritos en forma digital, sino en forma de un texto alfanumérico; la característica esencial de esta categoría es que son percibidas y traducidas con la ayuda de una computadora, por lo que para que sean legibles por el hombre es necesario de la intervención de máquinas traductoras. Por lo que el Capítulo II De Los Medios Electrónicos, del Código Fiscal de la Federación, debe establecer la forma en que se deben transportar y almacenar los medios electrónicos para que no sufran daños o pérdidas de información.

**6.-** Los documentos electrónicos se pueden crear de dos formas, por intervención humana, o por intervención de una máquina; en el primer caso el archivo es creado al ser capturando en una computadora por el hombre, con lo que se forma un nuevo documento, aun si su contenido es igual al del documento transcrito; en el segundo caso, se utiliza un lector óptico o scanner, que fotocopia un documento escrito en papel y lo guarda en una memoria, con lo que el documento no constituye la transcripción, sino la reproducción automática de la forma y contenido del documento original, o bien de un hecho. Esta distinción tiene su relevancia jurídica en que la memorización de un documento en papel preexistente puede verificarse mediante la transcripción del documento en un lenguaje electrónico o por la reproducción en copia de la forma y del contenido del documento original.

**7.-** El resultado de los medios electrónicos, es que no constituyen la simple transcripción o reproducción completa y fiel de la forma y contenido, del documento preexistente. Ahora bien, el documento digital o electrónico se diferencia de los medios electrónicos y del contenido, en que los medios electrónicos son un disco magnético, cinta magnética, disco óptico o pendrive, por lo que no es correcto decir, que el documento digital no es la información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología. Porque al ingresar los datos a la máquina quedan

registrados, y el documento ya ha sido creado. La computadora no constituye, reproduce.

**8.-** El creciente aumento en el volumen de las actividades a realizar han provocado que la elaboración de documentos escritos se vean totalmente transformados en función y en razón a un orden práctico, así como el uso de otro tipo de soportes derivados de la evolución tecnológica, que son mejor adaptados a las estrategias de gestión de la información. Sin embargo, en la mayoría de las ocasiones este tipo de mejoras en la tecnología no toman en cuenta las disposiciones legales y estas últimas a su vez no consideran establecer leyes específicas entorno a evolución tecnológica. Por lo que sería de utilidad crear un Reglamento a los Medios Electrónicos, o una Ley para la Utilización de la Nuevas Tecnologías de la Informática.









**9.-** No podemos negar que el fenómeno de informatización ha provocado un giro en cuanto a los escritos bajo su forma tradicional, lo cual altera el funcionamiento normal de las reglas formales del derecho de la prueba. Con lo que la redacción de un escrito firmado es una regla de prudencia para todos los convenios importantes, convirtiéndose en una prueba literal preparada para toda impugnación eventual. Sin embargo, este tipo de prueba no tiene cabida dentro de la lógica de la informática que tiende a simplificar la forma de realizar los documentos, que no dan lugar a la redacción de un escrito, así como fijar la información sobre tipos de soportes más o menos alejados de los escritos tradicionales y difícilmente asimilables por el derecho de la prueba, como son los listados, las bandas magnéticas, las cintas magnéticas, las microfichas, entre otras, los cuales se vuelven obsoletos y desaparecen con el tiempo. Cabe destacar que los medios electrónicos en sentido estricto no tienen firma autógrafa del autor, es un documento que tiene una nueva forma jurídica que no admite la firma de la manera habitual. Al ser la firma el único requisito esencial para la generalidad de los casos, y utilizando el Código Federal de Procedimientos Civiles, de manera supletoria; el cual solo acepta la firma autógrafa, un documento












digital o electrónico solo podría ser indiciatorio, a menos que el juzgador determine la equivalencia jurídica funcional y de por válida una firma electrónica avanzada.

**10.-** Por último los medios electrónicos carecerían de certeza y legalidad jurídica para los contribuyentes, debido a que cualquier persona que tenga acceso a la firma electrónica avanzada de una persona física, podrá crear y firmar documentos digitales a nombre de otro contribuyente, sin necesidad la petición o el ruego establecido en Código Federal de Procedimientos Civiles, con lo que haría prueba plena, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes.

## BIBLIOGRAFÍA

-  Arellano García, Carlos (2006). *Práctica Forense Civil y Familiar*. En Arellano García, Carlos (Ed.), *Práctica Forense Civil y Familiar*. México: Porrúa. (Original publicado en 1976).
-  Arrijo Vizcaino, Adolfo (1982). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
-  Bastidas Yffert, María Teresa (2004). *La firma y la factura electrónicas*. México: Ed. IMCP.
-  Beekman George (2005). *Introducción a la Informática*. (Traducido por José Manuel Díaz Martín). Madrid, España: Pearson Prentice Hall, 6ª Edición.
-  Behrouz A. Forouzan; con la colab. de Sophia Chung Fegan (2003). *Introducción a la Ciencia de la Computación: De la Manipulación de Datos a la Teoría de la Computación* (Traducido por Lorena Peralta). MÉXICO: International Thomson.
-  Castrejón García, Gabino E (2006). *Derecho Administrativo II*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V.
-  Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Administrativo Constitucional*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V.
-  Castrejón García, Gabino E. (2006). *Derecho Tributario*. México: Cárdenas Velasco Editores, S.A. DE C. V.

-  Chiovenda, Giuseppe 1872-1937 (2005). *Instituciones de Derecho Procesal Civil* (Traducido por Gómez Orbaneja, E.; Greco, Rafael). Cd Florida, Buenos Aires, Argentina: Valletta, p 187.
-  Comunidad de Programadores (2011). *Diccionario Informático*. Consultado en 7, 11, 2011 en <http://www.lawebdelprogramador.com/diccionario>.
-  Davara Rodríguez, Miguel Ángel, citado por Barriuso Ruiz, Carlos, (1996). *Interacción del Derecho y la informática*. Madrid: Dykinson, S. L.
-  De la Garza, Sergio Francisco (2005). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.
-  *Diccionario en línea de la Real Academia de la Lengua Española* (2011). Consultado en 10, 18, 2011 <http://www.rae.es/rae.html>
-  Fraga, Gabino (1968). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa.
-  Galindo Cosme, Mónica Isela (2004). *Estudio Práctico de los Medios Electrónicos 2004*. México: Fiscales ISF.
-  Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1976). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
-  Goldschmidt, James (Ed.). (1932). *Teoría General del Proceso* (Vols. Sección VII, No. 386). Barcelona: Labor.
-  Humberto Delgadillo, Luis (2005). *Principios de Derecho Tributario*. México: LIMUSA, S. A. DE C. V.
-  Mabarak Cerecedo, Doricela (2000). *Derecho Financiero Público*. México: McGraw-Hill, Interamericana Editores, S. A. DE C. V.
-  Margain Manautou, Emilio (1997). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa.
-  Méndez Galeana, Jorge (2003). *Introducción al Derecho Financiero*. México: Trillas.

-  Mustapicb, J. M. *Tratado de Derecho Notarial, t. 1.*
-  Pallares, Eduardo (1968). *Derecho Procesal Civil.* México: Porrúa, S. A.
-  Perdomo M., Abraham (1978). *Análisis e Interpretación de los Estados Financieros.* México: ECASA.
-  Prieto Espinosa, Alberto; Lloris Ruiz, Antonio, Torres Cantero, Juan Carlos (2002). *Introducción a la Informática.* Madrid: Pearson Prentice Hall.
-  Pugliese, Mario (1976). *Instituciones de Derecho Financiero.* México: Porrúa.
-  Sánchez Gómez, Narciso (2004). *Derecho Fiscal Mexicano.* México: Porrúa.
-  Téllez Valdés, Julio (2009). *Derecho Informático.* México: McGraw-Hill Interamericana.
-  VanCleave, Janice (2005). *Electricidad Proyectos espectaculares de la ciencia.* México: Limusa, S. A. de C. V.
-  Vasconcelos Santillán, Jorge (2002). *Introducción a la Computación.* México: Publicaciones Cultural.

## **LEGISLACIÓN**

- ❖ Código de Comercio
- ❖ Código Fiscal de la Federación.
- ❖ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- ❖ Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- ❖ *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.*

## **PÁGINAS WEB**

- ✓ <http://dof.gob.mx/>
- ✓ <http://www.sat.gob.mx>
- ✓ <http://www2.scjn.gob.mx/ius2006/>