



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD

AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

***Secretaría de Investigación y Estudios
de Posgrado***

**“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LOS
CONTRIBUYENTES *NO LOCALIZADOS*”**

DIRECTOR: Dr. Silvino Vergara Nava

TESIS

Para obtener el grado de
Maestro en Contribuciones

PRESENTA:

Lic. Víctor Hugo Hernández Morales

Puebla, Pue., agosto de 2016

M.A. José Francisco Tenorio Martínez
Director de la Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director de la Tesis** denominada: “**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS**”, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

VÍCTOR HUGO HERNÁNDEZ MORALES

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de usted.

H. Puebla de Z., a 04 de agosto de 2016

A t e n t a m e n t e

~~Dr. Silvano Vergara Nava~~



M.A. José Francisco Tenorio Martínez
Director de la Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
Presente

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Asesora de la Tesis** denominada: "**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS**", elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

VÍCTOR HUGO HERNÁNDEZ MORALES

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 15 de agosto de 2016

Atentamente


Dra. Alicia Martínez Gómez



M.A. José Francisco Tenorio Martínez
Director de la Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto, el que suscribe en mi calidad de **Asesor de la Tesis** denominada: “**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS**”, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

VÍCTOR HUGO HERNÁNDEZ MORALES

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de usted.

H. Puebla de Z., a 04 de agosto de 2016

Atentamente


MDF. Víctor Miguel Ángel García Quintero



M.A. José Francisco Tenorio Martínez
Director de la Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Lector de la Tesis** denominada: **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

VÍCTOR HUGO HERNÁNDEZ MORALES

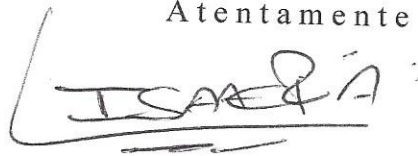
Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de usted.

H. Puebla de Z., a 03 de agosto de 2016

Atentamente



M.C Isaac Rodríguez Alonso





BUAP

Oficio No. FCP-SIEP/091/16
Asunto: Digitalización de Tesis

C. VÍCTOR HUGO HERNÁNDEZ MORALES

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS”**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRO EN CONTRIBUCIONES**.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

ATENTAMENTE

“Pensar Bien, Para Vivir Mejor.”

H. Puebla de Z., 16 de agosto de 2016

M.A. JOSÉ FRANCISCO TENORIO MARTÍNEZ

Director



60
AÑOS DE
AUTONOMÍA
UNIVERSITARIA

c.c.p. SIEP
JGF*/ECA

Facultad
de Contaduría
Pública

Blvd. Valsequillo 70,
Col. Universidades,
Ciudad Universitaria,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

RESUMEN

Cuando un contribuyente es determinado por la autoridad fiscal como *no localizado* se ve en una situación de vulnerabilidad ante las distintas sanciones que pueden imponerle, donde peligran sus garantías de seguridad jurídica por incumplir sus obligaciones fiscales, ya sea por ignorancia, por una mala asesoría o por evasión. La presente tesis aborda los distintos conceptos relacionados con la relación tributaria, la garantía de seguridad jurídica del sujeto pasivo y sus obligaciones fiscales. Asimismo, realiza un análisis de la constitucionalidad de las consecuencias de ser identificado como un contribuyente *no localizado*.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	ii
II. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN.....	ii
III. SISTEMATIZACIÓN DE LA PREGUNTA	iii
IV. JUSTIFICACIÓN	iii
V. OBJETIVO GENERAL	iii
VI. OBJETIVOS PARTICULARES	iv
VII. MARCO TEÓRICO.....	iv
VIII. HIPÓTESIS	iv
CAPÍTULO I. GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA.....	1
1.1 PRINCIPIO DE GARANTÍA.....	6
1.2 GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO DEL PARTICULAR.....	7
1.3 REQUISITOS DE LOS ACTOS DE MOLESTIA DE LA AUTORIDAD	7
1.4 SUJETOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	8
1.4.1 SUJETO ACTIVO.....	9
1.4.1.1 AUTORIDADES FISCALES.....	9
1.4.1.2 NIVELES DE GOBIERNO DE LAS AUTORIDADES FISCALES.....	10
1.4.1.3 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	10
1.4.2 SUJETO PASIVO.....	12
1.4.2.1 TIPOS DE SUJETO PASIVO.....	13
1.4.2.2 CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO.	14

1.4.2.2.1 NACIONALIDAD	15
1.4.2.2.2 RESIDENCIA	16
1.4.2.2.3 DOMICILIO	16
CAPÍTULO II. OBLIGACIONES FISCALES DEL SUJETO PASIVO	18
2.1 CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE	18
2.2 INSCRIPCIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.....	20
2.3 AVISOS ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.....	21
2.4 PRESTACIÓN DE DECLARACIONES DEL CONTRIBUYENTE	22
2.5 ATENDER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD	24
2.6 DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	26
2.6.1 CRITERIOS PARA DETERMINAR EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	27
2.6.2 PROCESO DE VERIFICACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL.	29
2.6.2.1 TIPOS DE REVISIONES DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS	30
2.6.2.2 PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL	31
2.6.2.2.1 DESARROLLO DE LA VISITA.....	32
2.6.2.2.2 LA CONCLUSIÓN DE LA VISITA.....	33
2.6.2.2.3 LA RESOLUCIÓN	35
2.6.3 RECURSOS DE REVOCACIÓN.....	35
2.6.3.1 PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	36
2.6.3.2 JUICIO DE AMPARO	36
2.6.3 CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS.....	38

2.6.3.1 TRATAMIENTO JURÍDICO DEL CONTRIBUYENTE <i>NO LOCALIZADO</i>	39
2.6.3.2 CONSECUENCIAS.....	39
2.6.3.2.1 INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN	40
2.6.3.2.2 SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE LA CADUCIDAD	41
2.6.3.2.3 MULTAS POR PRESENTAR AVISOS CON DATOS FALSOS E INCORRECTOS.....	42
2.6.3.2.4 NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS.....	43
2.6.3.2.5 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	44
2.6.7.2.6 SUSPENSIÓN DEL PLAZO DEL PROCEDIMIENTO DE LAS FACULTADES DE COMPROBAR Y DEL PLAZO DE LA NOTIFICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL	45
2.6.7.2.7 REVOCACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES	46
2.6.7.2.8 REVOCACIÓN DEL SELLO DIGITAL	47
2.6.7.2.9 REALIZACIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES .	48
2.6.7.2.10 RESPONSABILIDAD PENAL	49
CAPÍTULO III ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL CONTRIBUYENTE <i>NO LOCALIZADO</i>.....	51
3.1 ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE <i>NO LOCALIZADO</i>	51
3.2 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN	55
3.3 ANÁLISIS DE LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS.....	58
CONCLUSIONES.....	71

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1: CONSECUENCIAS DE SER NO LOCALIZADO.....	72
--	----

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	77
-------------------------------------	-----------

DOCUMENTOS OFICIALES.....	81
----------------------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

Todas las personas que tributan en cualquier régimen fiscal dentro del territorio mexicano y que bajo las disposiciones tributarias se inscriben ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) estarán regidas al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, bajo el ordenamiento jurídico tributario establecido por el Estado mexicano. Desde su origen, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se establece la obligación de contribuir al Estado para el gasto público, por medio de las contribuciones principalmente y en conjunto con muchas otras disposiciones que impositivamente deben cumplirse.

Existe una gran variedad de contribuyentes que constantemente dan cumplimiento a sus compromisos fiscales en dirección de las leyes que le son impuestas. Algunos, sin percatarse siquiera de las consecuencias jurídicas en las que pudieran caer, son penalizados cuando la autoridad realiza actos de verificación o de comprobación del domicilio fiscal.

Estos actos de autoridad están en constante cuestionamiento y estudio para determinar su constitucionalidad y legalidad tributaria, así como garantizar que la seguridad jurídica de los contribuyentes es respetada en sus garantías constitucionales cuando la autoridad ejerce sus facultades de verificación y control; y las consecuencias de dichos actos sobre el particular.

Esta tesis se presenta en tres capítulos con los siguientes contenidos:

El capítulo I tiene el objetivo de conceptualizar la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, la garantía de la seguridad jurídica y los elementos de la legalidad, así como los sujetos de las obligaciones fiscales.

El capítulo II tiene como fin describir las obligaciones que directamente tienen los sujetos pasivos ante el Estado, la relación jurídica que vincula el domicilio fiscal del contribuyente con las consecuencias relacionadas al determinarse como *no localizado* -entre éstas, las notificaciones de la autoridad que derivan en actos de molestia.

En el capítulo III se analiza el concepto del contribuyente no localizado, el proceso de verificación, así como las consecuencias jurídicas, con el fin de comprender las facultades y obligaciones de la autoridad para ejercer sus actos de molestia.

Por último, se presentan las conclusiones de la presente, las cuales servirán de base para realizar una propuesta profesional y legal en dirección a la seguridad jurídica tributaria de los particulares.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En nuestros días, existen contribuyentes que desarrollan sus actividades de manera habitual, muchos de ellos cumplen con sus obligaciones cabalmente, pero, a pesar de ello, pueden caer en estado de *no localizado*, lo cual implica una problemática de seguridad jurídica ante la autoridad, pues interrumpe el orden y equilibrio para quien realiza actividades jurídico-tributarias. Sin embargo, las facultades jurídicas que tiene la autoridad pueden llegar a ser rebasadas en su actuación y afectar al propio contribuyente.

II. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Son inconstitucionales los actos que realiza la autoridad fiscal sobre los contribuyentes cuando éstos se encuentran en la situación de *no localizados* en su domicilio fiscal?

III. SISTEMATIZACIÓN DE LA PREGUNTA

- 1.- ¿Qué es la seguridad jurídica?
- 2.- ¿Quiénes son los sujetos de las obligaciones fiscales?
- 3.- ¿Cuáles son las clasificaciones de las obligaciones fiscales?
- 4.- ¿Qué se entiende por domicilio fiscal?
- 5.- ¿Qué se entiende por contribuyente *no localizados*?
- 6.- ¿Cuáles son las consecuencias de la *no localización* del contribuyente?
- 7.- ¿Existe inconstitucionalidad sobre los contribuyentes *no localizados*?

IV. JUSTIFICACIÓN

Por disposición fiscal todas las personas sujetas al impuesto deben estar en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y señalar un domicilio fiscal que los identifique como contribuyentes dentro del territorio nacional, así deben encontrarse verificables ante los actos que la autoridad realice. Para ello, existe un procedimiento legal motivado y fundamentado en el marco de la legalidad, el cual salvaguarda los intereses de la seguridad jurídica de los contribuyentes y preserva las garantías establecidas por la CPEUM que tienen todos los ciudadanos. Se debe considerar que no todos los actos que realiza la autoridad están debidamente fundados y motivados, ni se salvaguardan las garantías de los particulares, con severas consecuencias legales. De ahí la importancia del análisis de la constitucionalidad del tratamiento de los contribuyentes catalogados como *no localizados*.

V. OBJETIVO GENERAL

Analizar las consecuencias y afectaciones que pueden tener los contribuyentes en sus derechos constitucionales al encontrarse en la situación jurídica de *no localizado* en su domicilio fiscal.

VI. OBJETIVOS PARTICULARES

- 1.- Conceptualizar el estado de los contribuyentes *no localizados*.
- 2.- Establecer las premisas y los procedimientos que tiene la autoridad para catalogar al contribuyente como *no localizado*.
- 3.- Justificar la actuación legal de la autoridad cuando determina a los contribuyentes como *no localizados*.
- 4.- Analizar el tratamiento legal así como las consecuencias y afectaciones que pueden tener este tipo de contribuyentes.

VII. MARCO TEÓRICO

Se propone realizar un análisis de la relación jurídica tributaria entre los particulares y las autoridades con base en los lineamientos legales constitucionales y tributarios vigentes.

VIII. HIPÓTESIS

La autoridad viola los derechos constitucionales de los contribuyentes cuando, al ejercer sus facultades legales, determina que éstos caen en el estado *no localizado* y al realizar el proceso de verificación.

CAPÍTULO I. GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA

En el presente capítulo se abordarán a fondo los conceptos principales de la relación entre el Estado y los particulares, así como los elementos que la integran.

Aunque cada ser humano es una unidad plena, no es posible desarrollarse como persona ajena a la sociedad. El hombre es un ser social por naturaleza: se completan nuestras necesidades e incapacidades con las habilidades y capacidades de los otros. A lo largo de la historia del hombre, ha surgido la necesidad de organizarse para vivir y desarrollarse mejor en una comunidad con orden y equilibrio social.

En consecuencia, la perfección de dicha relación social surge cuando tiene por encima una entidad que dirija de forma natural y ésta le permita ser dirigida. Entonces, se inicia a un *estado de derecho* donde se admiten las obligaciones que jurídicamente subordinan a la persona sobre las obligaciones de ayuda pública o, como ahora se conoce, el gasto público.

Así, el Estado como sujeto que gobierna debe establecerse en armonía con sus gobernados, pues es personificado por los propios individuos y, como dice Thomas Hobbes, es la resultante de la traslación de sus poderes individuales:

A un hombre o asamblea de hombres todos los cuales, por pluralidad de votos, puedan reducir sus voluntades a una sola voluntad. Esa voluntad representará a todas las personalidades y someterá a todas las voluntades. Es así como surge el Estado, ese gran Leviatán al que le debemos nuestra seguridad y defensa (Hobbes, 1651: 1).

En este orden se comprende la relación necesaria entre la sociedad misma y la autoridad que la dirige.

Asimismo, Emilio Sierra Rojas comenta que “algunas de estas actividades son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa racial, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica, el crédito público y otras” (Sierra, 1989: 138). Para satisfacer dichas necesidades, se establece un vínculo entre el Estado y los gobernados mediante una relación tributaria, es decir, los particulares deben alimentar al poder público para sostenerlo y cubrir el gasto público.

Sin embargo, desde los orígenes del hombre y con el transcurso del tiempo, el sostenimiento de estas necesidades ha ido evolucionando y el Estado reclama cada vez un mayor esfuerzo por parte de los gobernados. Para Rodríguez Lobato dicho esfuerzo –es decir, los impuestos– se deben establecer “en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido” (Rodríguez Lobato, 1983: 23).

Por su parte, Emilio Margain comenta que

La relación tributaria es de derecho público donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutorios y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional personal y por último la relación tributaria no es causal, su único origen es la soberanía del Estado (1997: 146).

Se comprende también que es el Estado quien tiene como finalidad únicamente la de servir a todos sin exclusión alguna ni siquiera dando preferencia a algún grupo que, en privilegio especial, no debe tener otros fines que no sean los de la sociedad. Dice R. Von Ihering: “En el dominio del Derecho nada existe más que por el fin, el derecho todo, no es más que una creación del fin” (1877: 36).

Así, en este campo jurídico, se afirma que el mismo Estado es el encargado del ordenamiento total de un determinado territorio soberano y regulado legislativamente, cuyo funcionamiento se encuentra establecido de

acuerdo con los fines que debe alcanzar a partir de un conjunto de normas previamente establecidas.

El Estado no tiene el monopolio de lo que es público, ni de utilidad pública, ni del bien público, ni de los servicios públicos, de tal suerte que el desarrollo de la vida pública no significa necesariamente el desarrollo de la administración del Estado (Hauriou, 1952: 329)

Por otra parte, Uriesti menciona que

La relación impositiva implica esencialmente la obligación de pago para el sostenimiento del gobierno que emplea los recursos en la prestación de los servicios que le son inherentes. Asimismo, existen otras de carácter secundario que se encuentran estrechamente vinculadas, y que de alguna manera justifican su existencia por permitir un mejor control de los sujetos pasivos y la posibilidad de comprobar la determinación del impuesto. (Uriesti, 2002: 463).

Ahora bien, nacida y delimitada esta relación tributaria también se considera indispensable observar que el solo hecho de iniciar la actuación de los particulares, también da nacimiento a disfrutar de las garantías que la misma CPEUM (Const., 1917 [2016]) establece para salvaguardar los derechos y libertad de los particulares, por ello existe una constante vigilancia de la autoridad al ejercer sus facultades de gobierno bajo un orden meramente jurídico.

El Estado, “una institución creadora de instituciones” (Serra Rojas, 1968: 39), y el derecho son medios, organizaciones o instrumentos hechos por los hombres y para los hombres. Para asegurar sus fines la sociedad crea o reconoce el poder del Estado y lo somete al derecho para hacerlo racional y lógico. Sin embargo, no es un organismo dotado de alma, ya que no hay otro espíritu que el de los propios seres humanos, ni hay otra voluntad que la voluntad de los mismos.

Es así que la garantía tributaria nace entre la relación de los sujetos obligados tributariamente y el Estado, quien, dotado de poder, los obliga a un cumplimiento legal. No obstante, es obligación directa del Estado ofrecer seguridad y darle jurisdicción a dicho cumplimiento. Para ello, se debe establecer

una estructura legal en la garantía tributaria que dicte los derechos y obligaciones con los particulares, formalizada bajo los principios de la CPEUM. Al mismo tiempo, se debe aplicar también sobre todas las demás leyes mexicanas.

Así, en el *Artículo 31 Fracción IV* de nuestra CPEUM (1917 [2016]), se establece el orden tributario, es decir, la obligación de contribuir al gasto público, el cual origina una relación tributaria entre el Estado y los particulares. Igualmente, en el *Código Fiscal de la Federación* (CFF) y en su reglamento se obliga a contribuir con el gasto público (art. 1) y a todas las personas físicas y morales a formar parte del padrón de contribuyentes. En consecuencia, existen los principios constitucionales necesarios para estudiar la seguridad jurídica en un Estado de derecho regulado, justificado y motivado en cada elemento que lo conforma. El profesor Elías Díaz (2002: 99) lo define así:

El Estado de derecho es el Estado sometido al derecho; es decir, el Estado cuyo poder y actividad vienen regulados y controlados por la ley. El Estado de derecho consiste así fundamentalmente en el “imperio de la ley”: Derecho y ley entendidos en este contexto como expresión de la “voluntad general”

Por otra parte, Sergio Francisco de la Garza nos comenta:

El Derecho Tributario nace de un proceso histórico constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea del poder del imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, pueden ejercerse únicamente a través de la ley y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional Moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado Moderno de Derecho (2006: 59).

Así, se comprende mejor que esta relación tributaria emana necesariamente de formular un orden social en beneficio de la misma sociedad; además de ir acompañada del derecho constitucional con el fin de dejar claramente delimitado que, como resultado, se establece formalmente este vínculo tributario. Es decir, por un lado, la autoridad hacendaria es la proveedora del cumplimiento de necesidades y está facultada expresamente por una ley aplicable de la CPEUM; por otro lado, los particulares están obligados a cumplir con los deberes de

contribuir con los impuestos en las leyes establecidas y ejercer en su derecho los beneficios que también las leyes les otorgan.

Con respecto a los principios básicos del Derecho Fiscal, el autor Miguel Villoro señala los siguientes lineamientos esenciales de legalidad contemplados en la CPEUM:

Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades: las de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez. Esta creación de norma inferiores la puede hacer la norma superior en forma expresa o en forma tácita. Hay regulación expresa cuando la norma superior determina la constitución del órgano que deberá crear las normas inferiores y especifica los ámbitos de validez de las mismas (Villoro, 1974: 301, 302).

Entonces, gracias a la CPEUM se da origen a la estructura organizacional de la autoridad en su actuación para ejercer sus facultades sobre los particulares, valiéndose en materia tributaria de los elementos sustanciales que aparecen consagrados en la CPEUM y dando pauta a salvaguardar las garantías individuales de los particulares al considerar los principios constitucionales y los elementos esenciales como una limitante en el poder público; por esta razón el Estado no se ve en la libertad plena y total de realizar sus funciones.

Mucho se ha trabajado en el derecho tributario, respecto a dicha seguridad y su aplicación tributaria sobre los particulares. Así, este proceso de investigación busca tener las bases legales suficientes para observar la garantía de seguridad tributaria y comprobar si la autoridad cumple con todos los preceptos legales establecidos para su competente actuación sobre los particulares. Dicho de otro modo, el Estado debe gobernar con las bases plenamente legales sobre los particulares sin actos violatorios que pongan en riesgo su seguridad y libertad.

1.1 PRINCIPIO DE GARANTÍA

“De nada serviría crear un orden jurídico si al mismo tiempo no se crean los medios idóneos para hacer posible la relación del derecho”

(Serra Rojas: 1968: 23).

Para Flores Zavala “el principio de legalidad” conforma un solo concepto y significa “justicia en la imposición” (1974: 84). Este principio presenta la regulación que existe sobre los particulares y las disposiciones legales jurídicamente existentes y aplicables. Asimismo, otorga plena seguridad legal frente a las actuaciones de la autoridad en las notificaciones, resoluciones o acuerdos que pudieran ocurrir.

Muchos juristas determinan este principio como básico ya que su aplicación fortalece las leyes, en donde está claramente establecida la plena seguridad de su aplicación. Es decir, las necesidades de los particulares también deben estar soportadas sobre la misma CPEUM, la cual crea su legalidad al estar fundados y motivados en una ley que le da vida. Así, esta relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes formaliza y da origen a las disposiciones fiscales contributivas al Estado y a su vez limita el ejercicio del poder público a solamente direccionarse bajo este sentido formal jurídico tributario.

Sin embargo, para que este principio de legalidad cobre fuerza, es necesario que la autoridad justifique su completa actuación. Deberá fundar y motivar cada acción que realice, es decir, la acción debe tener el apoyo jurídico para que sea válida. Así, cuando el Gobierno requiera reclamar una sanción o crédito sobre el particular debe existir una obligación que no haya sido cumplida, sin importar su naturaleza.

1.2 GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO DEL PARTICULAR

La inviolabilidad de la CPEUM implica que no existe ningún acto que pueda desconocer o nulificar la imperatividad constitucional sobre los particulares. Cuando la autoridad acude al domicilio del contribuyente, puede citar al poder constitucional que lo garantiza y le da legalidad. A su vez, fortalece las garantías individuales de los derechos a la propiedad privada, ya que se encuentra vigilada por el Estado de derecho, el cual se dirige a toda autoridad cuando realiza actos de molestia y de verificación sobre los particulares. Esta garantía se soporta en los Artículos 14 (o de privación) y 16 (actos de molestia) de la CPEUM (1917 [2016]).

1.3 REQUISITOS DE LOS ACTOS DE MOLESTIA DE LA AUTORIDAD

Al conocer los principios legales y la garantías que se ofrecen a los particulares por medio de la CPEUM, se determina que la autoridad también puede realizar los actos de verificación con soporte en las disposiciones constitucionales que, si bien son actos de revisión o control por parte de la autoridad, no dejan de ejercer actos de molestia que deben ser atendidos por los particulares frente a la autoridad. Entonces, el Artículo 16 de la Carta Magna establece que los actos de autoridad deberán estar bien fundamentados y motivados para ofrecer una completa legalidad y garantía a los particulares.

El requisito de fundamentación consiste en que la autoridad soporte su actuación bajo los preceptos legales conforme a un orden jurídico, es decir, regular el hecho y las consecuencias jurídicas que el acto de autoridad pretenda imponer de manera exacta y precisa conforme a las normas legales. De lo anterior, se desprende ciertamente una obligación formal del Estado de incluir en

el documento por escrito la cita clara y precisa de las normas aplicables y que justifiquen su proceder.

En relación con este principio, Pérez Johnston dice que:

Ello obliga a entender que en la obligación de aplicación correcta de la ley, no solo se trata de la inclusión del documento de la norma aparentemente aplicable, sino que además, en el ámbito competencial de cada autoridad, a realizar una interpretación conforme de una norma cuando esta tenga algún problema de incompatibilidad en cuanto a alguna o varias de sus interpretaciones con la Constitución o algún derecho humano contenido en alguno de los tratados internacionales de los que México es parte o si esta interpretación conforme resulta insuficiente a ejercer control difuso de constitucionalidad y convencionalidad a efecto de determinar la inaplicabilidad de la norma y en su caso la aplicación directa de la Constitución o de la norma convencional que brinde mayor protección a la persona. (Pérez: 2013: 13)

Otro requisito es el de la motivación de la autoridad, el cual sostiene las circunstancias de hecho y derecho que dan origen y prevalecen al acto administrativo. Es decir, se deben determinar las razones por las que la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Asimismo, deben contener los razonamientos suficientes para justificar la limitación del derecho y validez en su actuación.

Estos requisitos, dicho en otras palabras, suponen un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trata, para así justificar el acto de molestia y cumplir el principio de que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite.

1.4 SUJETOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

La relación jurídico-tributaria para Bielsa se refiere al “vínculo jurídico que la ley crea entre el fisco y el contribuyente, en virtud del cual este debe entregar a aquel una suma de dinero” (Bielsa: 1952: 120). Es decir, “la obligación tributaria es el

vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie” (Margain: 1997: 58).

Así, existen dos sujetos que conforman el deber fiscal. Por un lado, se tiene al *acreedor* que se identifica como el *sujeto activo* y es quien ejerce la obligación de requerir el correcto cumplimiento de las contribuciones, administrarlas y sufragar las necesidades sociales, mediante las normas y legislaciones que le competen para dicho asunto. Por otro lado, los *sujetos pasivos* de las contribuciones serán los *contribuyentes* sujetos al pago de las mismas.

1.4.1 SUJETO ACTIVO

Para Ermo Quisbert, el *sujeto activo* “es el titular de un derecho por el cual puede exigir a otro un comportamiento o conducta” (2011: 118). Sin embargo, el Artículo 31 Fracción IV de la CPEUM (1917 [2016]) distingue dos tipos de este sujeto: el *sujeto activo del poder tributario* y el *sujeto activo de la obligación tributaria*.

El primero consiste en los gobernantes que, en el carácter de Estado, ejercen poder sobre los particulares, quienes están jurídicamente subordinadas a los actos tributarios. Es decir, el *sujeto activo del poder tributario* tiene la potestad para establecer un tributo. En cambio, el segundo es quien está facultado para realizar el cobro de las contribuciones. Esto es, el *sujeto activo de la obligación tributaria* está relacionado en la recaudación del tributo.

1.4.1.1 AUTORIDADES FISCALES

Para el presente estudio se considera a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y al Sistema de Administración Tributaria (SAT) como autoridades fiscales y como *sujetos activos*, de acuerdo con la CPEUM (1917 [2016]).

1.4.1.2 NIVELES DE GOBIERNO DE LAS AUTORIDADES FISCALES

En el Artículo 73 fracción VII de la CPEUM se establece la contribución como necesaria para cubrir el presupuesto federal, a la vez que está constituida por la unión de entidades territoriales de la República mexicana. Dichas entidades, según el artículo 40 la Carta Magna, se someten a la autoridad de un poder soberano, independientemente de la materia sobre la que se ejerza, y atienden las necesidades del gobierno que en su forma natural no sean de atención meramente local, dicho poder:

Es voluntad del pueblo mexicano constituir en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental (CPEUM., 1917 [2016]), art. 40)

Finalmente, los municipios constituyen el último nivel de autoridad fiscal.

1.4.1.3 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

El Artículo 40 de la CPEUM menciona dentro de los *sujetos activos* a los estados o entidades federativas que, al ser parte integrante de la Federación, también están facultados por la Carta Magna y gozan de un gobierno autónomo.

El siguiente artículo constitucional (Artículo 41) expresa que:

El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por lo estados, en lo que toca a sus regimenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente CPEUM y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal.

Por otra parte, el artículo 124 dice: “todas las facultades que no estén expresamente concedida por la CPEUM a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados” (CPEUM., 1917 [2016], 124), de tal manera que queda explícito que la autoridad está facultada para recibir en nombre del Estado las contribuciones de las personas físicas y morales en beneficio de la sociedad.

En el orden de estos preceptos, se comprende que esta *soberanía* es compartida entre el gobierno federal y las entidades. Por ello, Adolfo Arrijo Vizcaíno (2008) expresa que es indebido hablar de una soberanía ya que este concepto es único e indivisible y aunque teóricamente reside en el pueblo, en su ejercicio está soportada por el Gobierno Federal. En su lugar se debe emplear el concepto de *autonomía* para expresar las funciones libres del gobierno interior de las entidades federativas.

Por último, en el Artículo 115 Fracción IV, reformado en 1983, se sustenta la atribución a los municipios en su actuación de recaudación contributiva sobre los particulares. Esta modificación constitucional iniciada por el presidente Miguel de la Madrid Hurtado señaló la necesidad de estudiar la relación de ambos estados de gobierno:

Tenemos la vía de la redistribución de competencias, a un nivel constitucional, entre federaciones, estados y municipios (...) La debilidad del municipio mexicano no es fortuita; se debe a su insuficiencia financiera, a su deficiencia organizadora y administrativa tanto para cubrir los servicios públicos normales como para tener una mayor participación en las tablas del desarrollo nacional (Arrijo, 2008: 58).

Así, la necesidad de esta estructura municipal que forma parte de una organización de gobierno del Estado mexicano, será de gran utilidad como ente político siempre y cuando mantenga una independencia financiera, sin tener una independencia absoluta.

En su fracción II el artículo 115 de la CPEUM establece que “los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.” Este poder otorgado al Estado institucionalmente organizacional es principio para actuar sobre los particulares, para regular y preservar el orden conferido.

Los municipios, con los estados, cuando así fuere necesario y lo determinan las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios:

- a) Agua Potable y Alcantarillado
- b) Alumbrado Público.
- c) Limpia
- d) Mercados y Centrales de Abasto
- e) Panteones
- f) Rastro
- g) Calles, Parques y Jardines
- h) Seguridad Pública
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen, según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera (CPEUM., 1917 [2016], art. 115).

De esta forma, los municipios establecen las bases contributivas necesarias para recaudar los tributos y señalar los procedimientos administrativos para hacer valer los actos de autoridad, incluidos los medios de defensa ante las posibles controversias en la relación jurídica. También para dictar resoluciones o celebrar actos, convenios o condiciones como servidores públicos.

1.4.2 SUJETO PASIVO

Además de los *sujetos activos* se observa dentro de las relaciones tributarias a los gobernados, sujetos indiscutibles y obligados al cobro de las contribuciones, también denominados *causantes* o *contribuyentes*. El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (1981 [2016]) describe al *sujeto pasivo* como “las personas físicas y las personas morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...” (CFF, 1981 [2016]), art. 1). Es decir, “es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos

imponibles que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza” (Jarach; 1969: 273).

El artículo mencionado muestra la clara participación de este *sujeto* en las relaciones tributarias mediante su aportación para sufragar el gasto público. Es éste quien, subordinado al Estado, debe contribuir con él y cumplir con las obligaciones que le sean conferidas, así como poder defenderse en sí mismo ante actos violatorios que le afecten.

1.4.2.1 TIPOS DE SUJETO PASIVO

Los sujetos que conforman la base de contribuyentes son de dos tipos como lo señala la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR): las *personas físicas* y las *personas morales*.

Las *personas físicas* son sujetos señalados y conceptualizados como seres humanos dotados de capacidad con la posibilidad de adquirir derechos y obligaciones. Por sus actividades profesionales o de carácter particular se dedican a actividades productivas o laboran en el sector *servicios* de la economía.

En cambio, las *personas morales* están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles que estén debidamente organizadas conforme a las leyes. Tienen las características de constitución y de, entre otras, estar formadas por dos o más *personas físicas*. Además, por su aportación de base impositiva contribuyen al desarrollo de la economía como empresa productiva, dedicada al sector *servicios*, de *exportación*, de *importación*, *naviera*, *aeroespacial*, *telecomunicaciones* u otras ramas de la economía.

Bajo estas dos formas, cada uno de ellos aportan a que un país tenga recursos y su actividad económica tenga resultados para el avance de la sociedad al actuar como *sujeto pasivo* mediante el pago de impuestos.

1.4.2.2 CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO

Los criterios de vinculación del *sujeto pasivo* son los que ayudan a determinar cuándo la *persona física o moral* cumple con los elementos justificables y necesarios para ser sujeto del impuesto, hecho que resulta de la relación tributaria con el *sujeto activo*.

Para el legislador Flores Zavala: “es el contribuyente quien tiene la responsabilidad directa, la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado” (1974: 97). En otras palabras, el criterio de vinculación no es más que la manifestación del vínculo entre los tributos y la soberanía territorial del Estado.

Sergio Francisco de la Garza cita los distintos criterios de vinculación del *sujeto pasivo*:

En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza o del ingreso. Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados, sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, Fracción IV, de la constitución (De la Garza: 2006: 203).

1.4.2.2.1 NACIONALIDAD

El concepto de nacionalidad, establecido en el Artículo 30 de la CPEUM, es uno de los sustentos de todo orden jurídico y da orden para la nacionalidad de todo mexicano, ya sea por nacimiento o por naturalización:

A) Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.

II. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional.

III. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización.

IV. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B) Son mexicanos por naturalización:

I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización.

II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley (Const., 1917 [2016], art. 30).

En el Artículo 37 de la CPEUM (1917 [2016]) se establece que, cuando se goza de este derecho por nacimiento, nadie puede ser privado de él. En cambio, los naturalizados en algunas ocasiones podrán perder la nacionalidad, como en el caso de adquirir voluntariamente una nacionalidad extranjera o usar un pasaporte extranjero, entre otros.

Entonces, es de precisión observar la relación tributaria entre el Estado y los particulares de acuerdo con su nacionalidad. Así, con el CFF, esta imposición

tributaria es referente para conocer la obligación sobre los sujetos obligados a los actos impositivos de la autoridad.

1.4.2.2.2 RESIDENCIA

Se trata de un atributo que puede aplicarse a una *persona física o moral* en referencia a donde tiene el ánimo presunto o real de residir.

Se consideran residentes en territorio nacional las siguientes personas físicas:

- a) las que se hayan establecido en su casa habitación en México, salvo que permanezcan fuera de él, en el año de calendario, por más de 183 días naturales, consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país (...).
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) anterior (...).

Para las personas morales se considera residentes a las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio (CFF, 1981 [2016]), art. 9).

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acredita ante la autoridad fiscal mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

1.4.2.2.3 DOMICILIO

En las relaciones tributarias, es una obligación establecida en la ley el determinar un domicilio particular del contribuyente que lo identifique debidamente, mismo donde el Estado puede acceder y acercarse para realizar cualquier acto de autoridad. Con el objetivo de control sobre el cumplimiento de las obligaciones del *sujeto pasivo*, es el domicilio fiscal del contribuyente que se considera domicilio

fiscal. Sin embargo, el origen de esta obligación antecede al alcance que puede tener para la autoridad al obligar a los contribuyentes a declarar un domicilio.

Los requisitos mencionados dan el orden legal constitucional preciso y correcto para garantizar que la autoridad cumplirá con garantizar la legalidad del acto de autoridad, mismos que llevados al domicilio del particular sean fielmente respetados.

CAPÍTULO II. OBLIGACIONES FISCALES DEL SUJETO PASIVO

De la relación tributaria entre el *sujeto activo* y el *pasivo* nacen las obligaciones que el contribuyente tiene que enfrentar y cumplir al Estado. Cada uno de estos compromisos, el momento en que incurren las obligaciones y cómo debe afrontar su relación tributaria previamente han sido establecidos y debieron estar previstos en la ley.

Este acto de cumplimiento, se ha comentado previamente, tiene base en la CPEUM al ser ésta su origen. Sin embargo, también lo considera el CFF y lo precisa en cuanto a las obligaciones que cada individuo debe tener en función al régimen tributario que le corresponde, ya sea de hacer, no hacer o simplemente de tolerar.

Sin la presencia de las obligaciones fiscales no existiría acción de la autoridad por la cual se pueda fiscalizar al particular. Es el cuerpo sustantivo del cumplimiento de las contribuciones y el origen del correcto acatamiento por cada una de las obligaciones en su caminar contributivo; así también, las posibles sanciones infractoras al contribuyente por no cumplirlas.

2.1 CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE

Es relevante señalar que el CFF establece diferentes maneras de cumplir las obligaciones del contribuyente. Es importante, comprender que de no existir una clasificación resultaría imposible ordenarlas jurídicamente.

Sólo así se puede garantizar si su cumplimiento va o no en orden y conforme a las actividades particulares. Dichas obligaciones pueden ser de *hacer*, de *no hacer*, de *tolerar* o de *dar* (Vergara Nava, 2013). Sin embargo, para beneficio de la presente investigación, el enfoque de la clasificación de las obligaciones estará orientado directamente al *domicilio fiscal del contribuyente*.

Se habla de las *obligaciones de hacer* cuando los contribuyentes deben cumplir la realización de acciones de carácter contributivas y administrativas relacionadas directamente con los impuestos o aportaciones de seguridad social, de contribuciones de mejoras y derechos (CFF, 1981 [2016], art. 2). Por ejemplo, presentar declaraciones, presentar avisos, llevar contabilidad, realizar cambios domiciliarios, expedir o recabar información, etc.

Todas ellas se definen claramente en el momento de su causación de acuerdo a lo siguiente: “conforme se realizan la situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran” y entran en vigor al día siguiente de su publicación, según los Artículos 6 y 7 del CFF (1981 [2016]).

Otro tipo de obligaciones son las de *no hacer*: aquellas orientadas a prevenir la evasión fiscal. Por ejemplo, la de no introducir al país mercancías extranjeras –no adquirir mercancía que no acredite su legal estancia en territorio nacional–, no llevar contabilidad, etc. Es decir, en estas obligaciones están contenidas las prohibiciones que se establecen en las leyes respectivas, con cargo a los contribuyentes.

También, existen las *obligaciones de tolerar*: actividades encaminadas a permitir a las autoridades fiscales cumplir sus atribuciones. Dentro de estas se incluyen las respectivas a admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias.

Otro tipo de obligaciones son las de *dar*, que se dividen en las *administrativas* y las *informativas*. Las primeras consisten en el cumplimiento de presentación de declaraciones, expedir y recabar la información fiscal, la utilización de las formas fiscales y llevar la contabilidad de acuerdo a las leyes fiscales. Estas obligaciones son específicas y describen cómo deben cumplirse.

Las obligaciones *informativas* que refieren a la presentación de avisos referentes al RFC, como podría ser el aviso de inscripción, cambio de domicilio fiscal, aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades, entre otros. Los contribuyentes deben cumplir con la obligación de informar de un cambio domiciliario cuando éste así se realice en los términos y requisitos establecidos.

2.2 INSCRIPCIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

El Registro Federal de Contribuyentes (RFC) es el medio de control de la SHCP que obliga a los particulares a vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Consiste en asignar una clave a cada contribuyente inscrito para llevar el control a toda *persona física o moral* sobre sus contribuciones en materia tributaria. Dicha clave es obligatoria para realizar cualquier actividad económica lícita que esté obligada a pagar impuestos al Estado.

Esta inscripción se realiza ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) como lo establece el mismo Artículo 27 del CFF (1981 [2016]), bajo las solicitudes establecidas en el reglamento del mismo código en su Artículo 22:

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 SAT 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.

Desde luego, en los casos de las personas morales que deban realizar esta inscripción, los socios y accionistas que la integran deberán solicitar su inscripción también (CFF, 1981 [2016], art. 27).

El aviso de inscripción es entonces un punto de partida tanto para el particular y nuevo contribuyente como para la autoridad. Es el inicio de una relación contributiva directamente relacionada con la actividad económica de una persona que da origen a todo el control que sujetará en lo individual frente a la autoridad vigilante y su correcto cumplimiento.

2.3 AVISOS ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Existen varios y diferentes tipos de avisos que actualmente los contribuyentes deben presentar ante el SAT, relacionados directamente con su RFC. Están regulados en el CFF y delimitados para realizarlos en los casos y supuestos necesarios cuando el particular así lo requiera.

El CFF explica el proceder legal respecto a estos avisos en caso de requerirlo y puede ser de diferente naturaleza: cambios de denominación o razón social, cambio de régimen de capital, corrección o cambio de nombre, cambio de domicilio fiscal, suspensión de actividades, reanudación de actividades,

actualización de actividades económicas y obligaciones, entre otros avisos comprendidos en el Artículo 29 del Reglamento del CFF.

Particularmente, el *aviso de cambio de domicilio*, establecido en el Artículo 27 de dicho reglamento, es aquel que exige la obligación de informar al Estado cuando el contribuyente realice un cambio de su domicilio fiscal dentro de los 10 días siguientes a que se realice dicho cambio.

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 (CFF, 1981 [2016]), art. 27).

Así, también se entiende que la autoridad está obligada a recibir los avisos que el particular exprese ante la misma y verificar la autenticidad de estos.

En relación a este aviso, es que se realiza la presente investigación. La presentación de esta advertencia debe ser conforme a las disposiciones fiscales vigentes y también debe estar sujeta a la legalidad en el proceder del servicio que ofrece la autoridad por medio de sus oficinas, así como de su personal para ejecutarlo.

2.4 PRESTACIÓN DE DECLARACIONES DEL CONTRIBUYENTE

La prestación de declaraciones consiste en la determinación manifestada por el particular para determinar un procedimiento jurídico legal entre el particular y el Estado. Expresan la comunicación realizada por el sujeto a quien obliga la ley ante la administración tributaria y nos ayudan al cumplimiento de la obligación impuesta.

Sirven para informar a la autoridad sobre las operaciones efectuadas por los contribuyentes, son una relación interrelacionada con el Estado. Legalmente, establecidos con anticipación pueden ser *normales*, *complementarias*, *extemporáneas* y de *corrección fiscal*. También reciben el nombre de *declaraciones* algunas resoluciones de autoridad.

Por ejemplo, el Artículo 30-A del CFF (1981 [2016]) determina que los contribuyentes deberán presentar en las declaraciones su contabilidad y los registros electrónicos, de tal suerte que estas son de carácter definitivo y solo podrán ser modificadas. Estas se llaman *declaraciones complementarias*, mientras ocurran durante el ejercicio de las facultades de revisión de la autoridad causarán multa al propio contribuyente hasta en tres ocasiones, con ciertas excepciones en beneficio de la autoridad.

En los casos donde en la propia declaración se incrementen los ingresos o el valor de sus actos o actividades, a la vez que disminuyan sus deducciones o cantidades acreditables ocasionaría un beneficio tributario al Estado en sentido de recaudación y no al particular directamente (CFF, 1981 [2016], art. 32). Sergio Francisco de la Garza sostiene que

si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación de pago se expresa en la declaración y se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza por el propio contribuyente (De la Garza: 2006: 555).

En este procedimiento de la determinación, tiene una relevancia la declaración por que expresa esta comunicación que tiene el sujeto pasivo en su acto de manifestar el saber y la voluntad de cumplir una obligación “sin eficacia definitiva de la obligación sustancial” (De la Garza: 2006: 678)

2.5 ATENDER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD

Atender las facultades de comprobación siempre ha sido una obligación que los contribuyentes deben permitir. Es una obligación de *dejar hacer (tolerar)* y que la autoridad está facultada para poder ejercer. Este acto de molestia requiere estar plenamente fundado y motivado, tal como se prevé en el Artículo 16 de la CPEUM (1917 [2016]), y que para tal efecto dictamos esta resolución de la autoridad:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros. (...) 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.

Los contribuyentes que están establecidos en lugares fijos o semifijos, en sucursales, en locales de todo tipo, están obligados a presentar ante la autoridad fiscal su documentación que conste estar dados de alta en el padrón de contribuyentes. Es decir, deberán tener a disposición de la autoridad el comprobante de la cédula de identificación fiscal en un lugar dentro de su negocio que esté disponible y demostrar que está dentro del marco del derecho (CFF, 1981 [2016], art. 30).

También, la autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación al confirmar la presentación de declaraciones así como la solicitud de devoluciones entre otros siendo indispensable verificar que es el mismo contribuyente quien lo tramita. Si todo está en orden, la autoridad fiscal procederá a efectuar la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes (CFF, 1981 [2016], art. 22).

De la misma forma, el Artículo 45 del CFF (1981 [2016]) obliga a los contribuyentes a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar objeto de la visita –es decir, al *domicilio fiscal*– y mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para comprender un poco mejor la actuación de las facultades de la autoridad, se señala en los siguientes párrafos una resolución del Tribunal donde esclarece la importancia de la fundamentación y motivación de los actos administrativos que es uno de los requisitos que se deban notificar (CFF, 1981 [2016], art. 38 Fracción IV):

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

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

en él se citen: A) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, sub incisos, fracciones y preceptos aplicables, y B). Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado (...) (Tesis 216534. VI. 2o. J/248).

Así se comprende que estos elementos son esenciales para fundamentar que la actuación de la autoridad es legal y para esto se cita al maestro Sergio Francisco de la Garza:

Aun cuando la fundamentación y motivación son dos figuras jurídicas distintas para efectos de validez de todo acto de autoridad, no son únicas e indivisibles por lo que en un momento dado no puede aceptarse que carezca de fundamentación o de motivación para que se encuentre legalmente emitido, ya que la falta de uno de esos requisitos excluye la presencia del otro. En consecuencia sino está fundada y motivada una resolución administrativa por no señalarse en ella los preceptos y supuestos que encuadran en la norma especial aplicable, es correcto señalar, en términos genéricos que dicha resolución no está ajustada a derecho y por lo tanto se declare su nulidad (De la Garza; 2006; 679).

2.6 DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

La palabra *domicilio* proviene del latín *domicilium* cuyo significado es *morada o residencia*. Según el artículo 2, fracción XIV, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, éste tiene

Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el

señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Para efectos fiscales, se considera que el *domicilio fiscal* es aquel que el contribuyente (ya sea de *personas físicas* o *morales*) determina y lo representa ante las diferentes situaciones tributarias, donde recibe las notificaciones y las actuaciones de verificación por parte de la autoridad (SAT).

2.6.1 CRITERIOS PARA DETERMINAR EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

Se señala como *domicilio fiscal* para las personas físicas cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; y cuando no realicen las actividades señaladas, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

Las *personas físicas* con actividades del sector primario y aquellas que no realicen actividades empresariales o profesionales podrán considerar como *domicilio fiscal* su casa habitación en aras de una simplificación administrativa, ya que el sector primario por lo regular no realiza sus actividades en zonas urbanas y aquellos que no realizan actividades empresariales u honorarios no cuentan con un lugar específico para el desempeño de sus actividades –por ejemplo: arrendamiento, intereses, etc. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a su actividad fundamental (CFF, 1981 [2016], art. 10).

Es importante destacar que si el contribuyente manifiesta ante la autoridad fiscal que su domicilio fiscal es su casa habitación, especialmente ante el RFC, los actos de la autoridad serán en la casa habitación del contribuyente que así lo haya señalado. Entonces el rol de la casa habitación que se supone que es un lugar destinado a la convivencia familiar y al descanso cobra un nuevo rol: puede ser también el lugar donde se lleven a cabo los actos de molestia por parte de la autoridad administrativa.

Para los efectos de las *personas morales*, se considera que el domicilio fiscal será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio. Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, el local será donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen:

Artículo 6. Para los efectos del artículo 9, fracción II del Código, se considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

En el *domicilio fiscal*, las personas tienen la obligación de llevar y conservar la contabilidad (CFF, 1981 [2016]), art. 28, fracción III) y toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Sin embargo, pueden procesar información por medios electrónicos en un domicilio diferente al *fiscal*, en cuyo caso no se considera que se realice la contabilidad fuera del domicilio registrado ante el RFC (CFF, 1981 [2016], art. 30).

Cuando los contribuyentes no hayan designado un *domicilio fiscal*, o hubieran designado como *domicilio fiscal* un lugar distinto al que les corresponde o

cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades para considerarlo su domicilio fiscal (CFF, 1981 [2016], art. 10).

2.6.2 PROCESO DE VERIFICACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

La autoridad podrá ejercer sus facultades de verificación del domicilio fiscal de los contribuyentes con el objetivo de constatar que los datos proporcionados al RFC corresponden con la identidad, domicilio y demás que se manifiesten (CFF, 1981 [2016], art. 41-B) y para ello existen procedimientos que, como ya se estableció, deben cubrir con requisitos de actuación. Estos procedimientos tienen su fundamento en del Artículo 16 de la CPEUM (1917 [2016]), el cual señala que

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

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 que se han acatado en las disposiciones fiscales. En estos casos, la autoridad debe sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos (CPEUM., 1917 [2016]), art. 16).

En materia fiscal, el fundamento de dichas visitas se encuentra en el Artículo 42 del CFF (1981 [2016]):

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: (...)

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 Contribuyente.

En la siguiente Tesis se justifica la forma como la justicia federal aplica la forma de llevar a cabo una visita domiciliaria:

VISITA DOMICILIARIA. DEBE PRACTICARSE EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE. Las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, por constituir éstos y aquéllas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto constitucional consagra, resulta incuestionable que la visita domiciliaria debe cumplir forzosamente con todos los requisitos que al respecto le imponga la ley, entre otros, practicarse precisamente en el domicilio fiscal del contribuyente, como se desprende de lo dispuesto, en lo conducente, por los artículos 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 399/90. Gloria Santibáñez Hernández. 17 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván (Tesis 222051)

2.6.2.1 TIPOS DE REVISIONES DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Estas visitas pueden ser en materia de contabilidad, bienes y mercancías; para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del

RFC; en materia aduanera y del cumplimiento de obligaciones fiscales en control de bebidas alcohólicas.

2.6.2.2 PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL *DOMICILIO FISCAL*

Toda visita domiciliaria deberá tener la notificación formal de una *orden de visita*, mediante la cual —de acuerdo con las formalidades legales establecidas—, se hace saber un acto administrativo al contribuyente —persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento— o se le requiere para que cumpla con la obligación.

Las órdenes son de distintos tipos y deben cumplir algunos requisitos; pueden ser: personales, correo ordinario o telegrama, estrados, edictos e instructivo. Una orden debe estar por escrito, señalar la autoridad que lo emite y el nombre del visitado, el lugar y la fecha de expedición; indicar su fundamento y motivación, expresar el objeto o propósito, ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, especificar el lugar donde debe efectuarse la visita e indicar el nombre de los funcionarios que realizarán la visita, los ejercicios, periodos y obligaciones fiscales a revisar (CFF, 1981 [2016], arts. 38 y 43).

La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. También, cuando se trate de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, puede realizarse en todo el año durante las 24 horas del día. Sin embargo, en materia del procedimiento administrativo de ejecución, de

notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles.

2.6.2.2.1 DESARROLLO DE LA VISITA

El desarrollo de una visita domiciliaria parte de un acta de inicio, de actas parciales y de un acta final. En las actas parciales se señalan los hechos u omisiones concretos que ocurran durante el desarrollo de la visita domiciliaria y formarán parte del acta final; esta última contiene los hechos u omisiones resultado de la visita. Es preciso insistir que las actas son determinantes cuando empieza la visita y cada movimiento que realice el visitador tendrá que tener constancia en los relatos hasta que concluya la inspección.

La visita domiciliaria se debe realizar a partir de lo estipulado por el Artículo 44 del CFF (1981 [2016]). Asimismo, el visitador tiene que actuar conforme al derecho de realizar cada acción en la visita, ya que cualquier error puede perjudicar su registro, y el visitado podrá imponer los medios necesarios para dar nulidad o corregimiento a la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria se realizará en el lugar indicado por la *orden* (CFF, 1981 [2016], art. 10). Si el contribuyente presenta cambio de domicilio después de recibir el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente. Igualmente, los visitadores se deberán identificar y sus datos tendrán que coincidir con los que se encuentran en el documento. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se levantarán actas parciales, mismas que se agregarán al acta final, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares.

En caso de que no se encuentre el contribuyente, se dejará un citatorio para que espere el día siguiente la *orden de visita*. De no encontrarse el contribuyente, la visita se realizará a quien se encuentre en el lugar.

Durante la visita, la autoridad tiene competencia para solicitar la documentación relacionada con los ejercicios fiscales, de acuerdo con el Artículo 45 del CFF (1981 [2016]). El Artículo 48 del citado código establece que cuando las autoridades soliciten la documentación o contabilidad de los contribuyentes fuera de una visita domiciliaria, será mediante una solicitud. Esta debe indicar el lugar y el plazo, así como los documentos requeridos.

En respuesta, las autoridades redactarán un oficio de observaciones que el contribuyente tendrá que atender y corregir su situación fiscal en un periodo de dos meses. De lo contrario, se emitirá la resolución señalando las contribuciones omitidas. En caso de no haber observaciones, se le comunicará al particular la conclusión de la visita al particular.

2.6.2.2.2 LA CONCLUSIÓN DE LA VISITA

Por regla general, este acto de fiscalización deberá concluir en un periodo máximo de 12 meses, contados a partir de la fecha de notificación de la orden respectiva, salvo que se trate de alguna de las siguientes excepciones:

- Contribuyentes que integran el sistema financiero, donde será de 18 meses.
- Contribuyentes que se consoliden, donde será de 18 meses.

- Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, donde será de 2 años.
- Revisiones para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, donde será de 2 años.
- Verificaciones de origen a exportadores o productores de otros países de acuerdo con los tratados internacionales celebrados por México, donde será de 2 años.

El plazo de la visita se suspenderá cuando:

- El contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales. La suspensión no puede exceder los seis meses.
- Por causa de huelga, fallecimiento del contribuyente o cuando éste desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso;
- La autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor (CFF, 1981 [2016]), art. 46-A).
- El contribuyente interponga un medio de defensa contra los actos de comprobación se suspenderá el plazo hasta que haya una resolución definitiva de los medios citados.
- 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. La visita se dará por concluida y tanto la orden como las actuaciones realizadas durante la misma quedarán sin efectos.
- Las autoridades se encuentren en los supuestos en los Artículos 32-A, 52-A y 53-A, en cuyo caso se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho (CFF, 1981 [2016], art. 47).

2.6.2.2.3 LA RESOLUCIÓN

Las autoridades deberán emitir y notificar la resolución final de la visita en un plazo máximo de 6 meses, a partir del levantamiento del acta final. O bien, cuando éstas no emitan y notifiquen legalmente la resolución correspondiente dentro del plazo legal, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate. En consecuencia, la autoridad queda imposibilitada para determinar créditos fiscales como resultado de la revisión, así como para iniciar nuevamente el acto de fiscalización.

2.6.3 RECURSOS DE REVOCACIÓN

Los medios de impugnación con que cuenta la visita domiciliaria, ya sea para corregir o anular la visita son: recurso de revocación, procedimiento contencioso administrativo, también conocido como juicio de nulidad, y el juicio de amparo. Dichos recursos pueden surgir cuando el contribuyente no fue notificado o lo fue ilegalmente, pues, según lo determina el Artículo 129 del CFF (1981 [2016]), la impugnación contra la notificación, se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo correspondiente contra la resolución administrativa. Se deben especificar los agravios que se formulen contra la notificación, así como lo que cause el acto impugnado.

El Artículo 117 del CFF (1981 [2016]) establece que las *resoluciones definitivas* son aquellas que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; nieguen la devolución de cantidades que sean procedentes legalmente; o sean dictadas por las autoridades aduaneras.

Ahora bien, el Artículo 18 determina que los requisitos del recurso son los siguientes: nombre, domicilio fiscal, RFC, y correo electrónico para recibir notificaciones; asimismo, debe señalar la autoridad a quien se dirige y el propósito que persigue.

2.6.3.1 PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Mejor conocido como, juicio de nulidad, el procedimiento contencioso administrativo ha experimentado diversas modificaciones, así como adecuaciones en las atribuciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Este recurso se puede interponer directamente, esto es, haciendo uso de la opción, sin acudir a la revisión de la autoridad que emitió el acto o resolución impugnada.

Los casos en los que se puede recurrir a dicho procedimiento son los siguientes: cuando la resolución recaída al recurso no sea favorable en su parcialidad o totalidad; cuando la autoridad no conteste el recurso intentado (negativa ficta), o dé por no interpuesto el recurso o lo deseche.

2.6.3.2 JUICIO DE AMPARO

El juicio de amparo es un medio de control de la constitucionalidad de los actos y resoluciones emitidas por las autoridades legislativas, administrativas o judiciales. Es también conocido como juicio de garantías, en virtud de que mediante este tipo de juicio se preservan las garantías individuales consagradas en la CPEUM y se hacen efectivas.

De esta forma, se conserva el principio de legalidad al que deben estar sujetos todos los actos de autoridad limitados precisamente por las garantías individuales, que sólo pueden afectar mediante determinadas circunstancias especiales que deben estar contempladas en la ley.

Sin embargo, cabe el caso de que sí se contemple en la CPEUM, pero no se establezca su fundamento, en tal caso, debe impugnarse la inconstitucionalidad de la ley mediante el juicio de amparo indirecto. También, es posible recurrir al juicio de amparo, según se aleguen violaciones constitucionales o violaciones de mera legalidad.

Las partes del juicio de amparo son: el agraviado o quejoso, la autoridad responsable, el tercero interesado y el Ministerio Público Federal. Los principios fundamentales que rigen este recurso son los siguientes:

- El *principio de la parte agraviada* se otorga al quejoso cuando sus bienes jurídicamente tutelados han sido afectados sin que exista la fundamentación y motivación legal que lo permita; se establece por iniciativa de parte, pero no de oficio.
- El *principio de prosecución judicial de amparo* se realiza mediante procedimientos y formas de orden jurídico-legal; consiste en un juicio y, por ende, consta de las secuelas propias de éste, pero con las particularidades de la ley de amparo.
- El *principio de relatividad de la sentencia de amparo* sostiene que la resolución final de un amparo sólo beneficiará a quien lo promueva.
- El *principio de definitividad del juicio de amparo* lo preserva como un medio extraordinario de impugnación, ya que su finalidad es controlar la constitucionalidad de los actos de autoridad y preservar las garantías individuales y sociales de los gobernados.

- El *principio de estricto derecho* dicta que sólo se analizarán las violaciones a las garantías constitucionales expuestas en el juicio (Martínez Andreu, 2009).

2.6.3 CONTRIBUYENTES NO LOCALIZADOS

El SAT determina que los contribuyentes *no localizados* son aquellos que:

- No hayan manifestado un domicilio fiscal, estando obligados;
- Hubieran indicado un domicilio fiscal en donde no realicen sus actividades;
- Hayan registrado un domicilio fiscal ficticio;
- No actualicen su domicilio fiscal en el RFC;
- Proporcionen datos del domicilio fiscal de forma incompleta o incorrecta;
- No acrediten que la casa habitación es el domicilio fiscal por no contar con un local; o bien,
- Se haya llevado a cabo una notificación o diligencia por parte de la autoridad fiscal en el domicilio registrado ante el RFC y no se encuentre ninguna persona en el mismo, o se indique que no se conoce a la persona a quien se pretende notificar (SAT, 2016)

Entonces, se toman en cuenta tres factores para determinar a un contribuyente *no localizado*: la no localización del contribuyente, la no existencia del domicilio y la información falsa proporcionada ante el RFC, o la ausencia de la misma (Ojeda, 2014).

La fracción II del Artículo 44 del CFF (1981 [2016]) establece que si no se encuentra al contribuyente se deja un citatorio para el día siguiente. De no hallarlo en la segunda visita, pasa a ser *no localizado*. Si no se localiza a una persona física, el Artículo 10 señala que se considerará el domicilio que el contribuyente registró para las entidades financieras. Si una persona moral no ha indicado su *domicilio fiscal*, aun estando obligada, las

visitas de verificación se realizarán en cualquiera de sus instalaciones (Ojeda, 2014).

2.6.3.1 TRATAMIENTO JURÍDICO DEL CONTRIBUYENTE *NO LOCALIZADO*

El contribuyente *no localizado* se considera como infractor del Artículo 27 del CFF (1981 [2016]) por no indicar al RFC su *domicilio fiscal*, del Artículo 81 por no corresponder éste con el manifestado en el aviso.

2.6.3.2 CONSECUENCIAS

La *no localización* de los contribuyentes es una práctica común, ya sea por el desconocimiento del CFF, por necesidad o por intención directa por parte del contribuyente. Por ello que sea una de las más vigiladas y, por ende, de las más castigadas (Vergara, 2013). De hecho, el SAT ha identificado, dentro de los patrones de prácticas ilegales más comunes que suelen presentarse en las sociedades que cometen delitos fiscales que las sociedades aparecen como *no localizados* después de estar activas durante un periodo. (Piña, 2014: 79-80). A continuación se describen las consecuencias que acarrea caer en el estado de *no localizado*.

2.6.3.2.1 INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN

“La prescripción es una figura jurídica necesaria por la cual sólo se pierden derechos, en virtud de falta de ejercicio de los mismos, durante un tiempo determinado y consecuentemente, por esa figura, esos derechos pueden ser obtenidos por otra persona” (López, 1982:742, *apud.* Sánchez Gómez, 2003: 415). Esta figura actúa en favor y en perjuicio de la autoridad, pues cuando el contribuyente no exige antes de cinco años la devolución de alguna contribución indebida o mayor a la que se le pide, la autoridad ya no tiene la obligación de devolverla, o cuando extingue el crédito fiscal y la obligación de pago del particular si el SAT no realiza a tiempo el requerimiento del mismo. Así, mientras el *sujeto activo* gana, el *pasivo* pierde, y viceversa (Sánchez, 2003).

Doricela Mabarak (1995: 162-163, *apud.* Sánchez Gómez, 2003: 416) dice que para que la prescripción opere debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Sólo son susceptibles de prescribir los créditos fiscales, es decir, una suma de dinero determinada en cantidad líquida (...).
- b) Para que opere la prescripción sobre un crédito fiscal será necesario que éste haya sido notificado por la autoridad del deudor.
- c) El plazo para su configuración se computará a partir del momento en que el crédito puede ser exigible.
- d) No opera de manera automática por el simple transcurso del tiempo, pues es necesario que el interesado solicite a la autoridad competente que la declare de oficio, para que produzca sus efectos respectivos (...).
- e) Es susceptible de interrupción el plazo respectivo que le da origen, lo cual significa que una vez que esto ocurra, se nulifica el tiempo transcurrido para su configuración y puede ocurrir por cada gestión de cobro que efectúe la autoridad para lograr el entero del tributo o por el reconocimiento expreso o tácito del adeudo que haga el particular ante el fisco sobre su obligación contributiva.

Según el Artículo 146 del CFF (1981 [2016]), la prescripción suspende la deuda tributaria durante un lapso de tiempo, cinco años, cuando la Administración determina dicha deuda al hacerse una liquidación oportuna, exige el pago de la misma, impone sanciones tributarias o se devuelven los ingresos indebidos. Si dicho plazo se interrumpe, inicia nuevamente el lapso de prescripción (Enciclopedia jurídica), sin que se computen los periodos en que se suspendieron los pagos, sin que rebasen los 10 años a partir de que la autoridad pudo exigir el crédito.

Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor administrativo.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Ser un contribuyente catalogado como *no localizado* puede derivar en la suspensión del plazo de la prescripción en desventaja del *sujeto pasivo*, de manera que la autoridad gestione el cobro de créditos fiscales.

2.6.3.2.2 SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE LA CADUCIDAD

La caducidad consiste en el periodo de tiempo en que se extinguirá el derecho de realizar una acción y después no hay obligación de realizarla (Enciclopedia Jurídica), es decir, “consiste en la pérdida de la facultad por la falta de ejercicio de

la misma por parte de la autoridad para determinar un crédito fiscal –artículo 67 del Código Fiscal de la Federación-” (Vergara, 2013). Al igual que la *prescripción* dura cinco años y pretende vigilar la seguridad jurídica de los *sujetos pasivos* al limitar los plazos de la autoridad para exigir sus atribuciones.

La infracción a algún artículo del CFF puede suponer la suspensión de la caducidad, entre ellas, la de ser un contribuyente catalogado como *no localizado*.

Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años (...).

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III, IV y IX del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. (...).

Cuando la autoridad no puede localizar a un contribuyente para ejercer sus facultades de comprobación, una de las sanciones que impone es la suspensión del plazo de caducidad.

2.6.3.2.3 MULTAS POR PRESENTAR AVISOS CON DATOS FALSOS E INCORRECTOS

Otra de las consecuencias de ser identificado como contribuyente *no localizado* por parte de la autoridad tributaria consiste en el pago de una multa de \$2,740.00 por no actualizar el *domicilio fiscal* a través de la prestación del aviso, o bien,

presentar datos incompletos o incorrectos ante el RFC (Ojeda, 2014). Dicha multa es del tipo *pecunaria*, es decir, no de fondo ni siquiera formal, ya que no se exige el pago de las contribuciones faltantes. El Artículo 70 del CFF (1981 [2016]) establece dicha aplicación de multas por infraccionar algún artículo del propio código, como es el caso del contribuyente *no localizado* (Vergara, 2013):

Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal (...).

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes (...).

La autoridad tiene la facultad de imponer multas por incumplimiento de las responsabilidades del *sujeto pasivo*, entre ellas, la respectiva por la no prestación de aviso al cambiar de *domicilio fiscal*, o referir al RFC datos incorrectos o incompletos.

2.6.3.2.4 NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS

De acuerdo con el Artículo 69-B del CFF (1981 [2016]), cuando se realiza una visita fiscal y no se localiza al contribuyente, de acuerdo al Artículo 139 del mismo Código, se emite una notificación a la autoridad fiscal por estrados. Es decir, se publica en el SAT, durante 15 días, una lista de contribuyentes incumplidos, entre ellos los *no localizados*, de manera que los mismos se den por enterados de su estado y de las posibles acciones que pudiera tomar la autoridad (Vergara Nava, 2013), esto se realiza con la intención de que el contribuyente actualice su domicilio en un plazo de cinco días y así pueda ser retirado de dicha lista:

Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que (...) dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

La notificación por estrados es una de las consecuencias de ser catalogado como un contribuyente *no localizado*, al aparecer la información del *sujeto pasivo* en la publicación de la lista de contribuyentes incumplidos.

2.6.3.2.5 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La responsabilidad solidaria por parte de los administradores –dirección general, la gerencia general, o la administración única– de las personas morales sucede por las contribuciones causadas o no retenidas, las que debieron pagarse o enterarse por las personas morales durante su gestión, cuando los bienes de la persona moral no alcancen en la parte del interés fiscal (CFF, 1981 [2016], art.146-A) y dicha persona:

- a) No solicite su registro ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar aviso, siempre que dicho cambio se efectúe después de que le hubieren notificado el ejercicio de las facultades de comprobación y antes de que se le haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dichas facultades 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) O cuando el cambio se realice después de que le hubiere notificado el crédito fiscal o antes de que se hubiera cubierto o quedado sin efectos.
- d) Desocupe o abandone el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso (CFF, 1981 [2016], art. 26).

Cuando la autoridad determina a una persona moral como un contribuyente *no localizado*, son los administradores, los directivos o los socios, responsables por faltar ante el RFC y presentar un *domicilio fiscal* incorrecto, incompleto, o no prestar aviso de cambio de *domicilio*.

2.6.7.2.6 SUSPENSIÓN DEL PLAZO DEL PROCEDIMIENTO DE LAS FACULTADES DE COMPROBAR Y DEL PLAZO DE LA NOTIFICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Según el Artículo 46-A del CFF (1981 [2016]) (§2.6.2.2.2), el plazo para concluir la visita fiscal puede suspenderse cuando *no se localice* al contribuyente, en cuyo caso, según el Artículo 38 debe notificarse al mismo mediante una resolución donde se funde y motive la suspensión de la conclusión de la visita, a la vez que los efectos de dicha visita queden inválidos.

La resolución de un crédito fiscal o notificación consiste en un documento que indica:

qué tipo de adeudo tiene, las causas que originaron su determinación, la autoridad que está emitiendo dicho documento, el fundamento legal, y el monto del adeudo, el cual puede incluir además de las contribuciones omitidas (es decir contribuciones que usted no pagó), actualización, multas y recargos. También, puede suceder que el crédito fiscal que le notificaron corresponda solamente a una multa. Así mismo en dicho documento se le señala el plazo que tiene para pagar o en su caso interponer un medio de defensa.

(SAT, http://www.sat.gob.mx/adeudosfiscales/Asesoría/T1/T1_3/T1_3_1.Pdf).

El plazo asignado para realizar el pago normalmente es de máximo 45 días, sin embargo, el artículo 46-A indica que “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” (CFF, 1981 [2016]).

Es decir, al no localizarse el contribuyente, se suspende la visita y puede no notificársele dicha suspensión, la cual, además de dar legalidad a las acciones de la autoridad, invalida las órdenes realizadas durante la visita.

2.6.7.2.7 REVOCACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

Otra de las consecuencias de ser identificado como contribuyente *no localizado* por la autoridad tributaria es, según el Artículo 29, la revocación de la autorización para emitir comprobantes fiscales por incumplimiento de algún estatuto del CFF, en este caso, del Artículo 81:

Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que

efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (...). El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción (...).

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables (...).

La emisión de comprobantes fiscales queda invalidada cuando la autoridad fiscal determine que un contribuyente es *no localizado*, infracción al Artículo 81 del CFF.

2.6.7.2.8 REVOCACIÓN DEL SELLO DIGITAL

De acuerdo con el Artículo 17-H del CFF (1981 [2016]), cuando el contribuyente no sea localizado por el SAT, se le revocará el sello o firma digital, de manera que los certificados que emita quedarán sin efectos. En ese caso, para que el contribuyente recupere la validez de dicho sello tendrá que subsanar las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal:

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

X. Las autoridades fiscales: (...)

b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este

ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

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. (...)

Los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente.

La irregularidad de ser considerado como un contribuyente *no localizado* por parte del SAT deriva en la invalidación del sello digital y con él todos los certificados que emita el *sujeto pasivo*.

2.6.7.2.9 REALIZACIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES

Según el Artículo 69-B del CFF (1981 [2016]), el ser identificado como contribuyente *no localizado* deriva en que la autoridad fiscal considere las operaciones amparadas en los comprobantes emitidos por el mismo como actos o contratos inexistentes, lo cual está considerado un delito en dicho Código. La autoridad notifica al particular de dicha situación con el fin de que corrija su situación en los próximos 15 días:

Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. (...)

Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Una manera de presionar al contribuyente *no localizado* es considerar como inexistentes todas sus operaciones, lo cual incurre en un delito según el CFF, y así para evitar dicha infracción, regularice su situación respecto al *domicilio fiscal* que ha referido al RFC.

2.6.7.2.10 RESPONSABILIDAD PENAL

Posiblemente, la consecuencia más fuerte que la autoridad fiscal puede imponer al contribuyente *no localizado*, después de, durante un año, realizar tres visitas fiscales sin hallar al contribuyente, es la privación de la libertad, ésta puede ser durante un periodo de tres meses y un trienio, a menos que el particular dé aviso a la autoridad de dicha situación o tenga otros domicilios dados de alta ante el RFC, como lo señala el Artículo 110 del CFF (1981 [2016]):

Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, (...) o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Entonces, como se menciona anteriormente, si la autoridad no localiza a un contribuyente en tres ocasiones durante un año, puede sancionar al *sujeto pasivo* mediante la privación de su libertad por un periodo de tres meses a tres años.

CAPÍTULO III ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL CONTRIBUYENTE *NO LOCALIZADO*

El presente capítulo tiene el objetivo de comprobar si las leyes relativas al contribuyente determinado como *no localizado* son constitucionales; para ello se realizará un análisis del concepto del contribuyente *no localizado*, del proceso de verificación y de las consecuencias jurídicas de caer en dicho estado.

Las jurisprudencias son normas que complementan y precisan las leyes cuando éstas no han considerado determinadas situaciones; sus facultades son integradoras y, al dar opciones diferentes a lo establecido en las normas y al adecuarlas a las distintas circunstancias, van más allá de la misma ley (Tesis 223936: 1991).

A partir de ellas es que se justificará el análisis del presente capítulo, pues su existencia supone una aclaración tras determinada práctica de la ley no prevista y que debe ser normada o sujetarse a las leyes existentes.

3.1 ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE *NO LOCALIZADO*

El concepto de contribuyente *no localizado* está fuertemente vinculado con el de *domicilio fiscal*, pues es en función de éste que la autoridad determina dicho estado; por ello es preciso analizar el segundo concepto en aras del primero.

Cuando los auditores hubieren encontrado al visitado en el lugar señalado en la orden de visita, no implica necesariamente que ese sitio sea el *domicilio*

fiscal de ésta, ya que su carácter no se rige por el lugar donde se localice, habite o viva el obligado, sino por aquel en el que tenga el principal asiento de sus negocios, el que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de estas, de conformidad con lo dispuesto con el Artículo 10 del CFF (1981 [2016]). Sin lugar a dudas se entiende que los residentes en el extranjero que no cuentan con establecimiento permanente en México, no tienen un lugar físico para llevar a cabo sus actividades y su relación tributaria se subsume al de su representante.

Como se desprende de la siguiente jurisprudencia y tesis, la autoridad fiscal tiene la facultad para llevar a cabo su diligencia en el *domicilio fiscal* determinado de conformidad con el Artículo 10 del CFF (1981 [2016]). Es decir, el domicilio considerado ante el RFC donde se encuentra real y materialmente la administración principal y éste no queda sujeto a la voluntad del contribuyente ni del verificador, lo cual apunta a una práctica alejada del citado artículo.

Referente a esto el TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA, en la Tesis 1007897. 977 aclara que el domicilio que independientemente el contribuyente establezca, o manifieste ante el SAT relativo a su registro federal de contribuyentes, será el que registrará la autoridad con base al citado artículo 10 del CFF en relación con las constancias del procedimiento fiscalizador. El criterio considerado es de asignación, es decir, aquel donde se encuentre el principal asiento de los negocios o bien, donde se encuentre la administración principal del negocio y no en cualquier domicilio. Ello para que el SAT realice las diligencias.

Cuando las constancias del juicio de nulidad den cuenta de que en el lugar donde se derivó el crédito fiscal impugnado, se lograron llevar a cabo los actos de verificación por parte de la autoridad y el contribuyente no negó que ahí fuese su *domicilio fiscal*, se considerará aquél el *domicilio fiscal*. Esto, independientemente de que dicho domicilio no coincida con los datos dados de alta ante el RFC, pues

el *domicilio fiscal* se debe determinar a partir del Artículo 10 del CFF y no a voluntad del contribuyente.

Asimismo, el Artículo 136 del mismo Código afirma que las notificaciones se realizarán en el último domicilio señalado por el contribuyente ante el RFC. En consecuencia, no en todos los casos el domicilio del RFC coincide con el *domicilio fiscal*. Por la tanto, el *domicilio fiscal* es el que establece el contribuyente en primera instancia con plena libertad, pero podría transgredirse este precepto cuando la autoridad imponga otro domicilio con base en sus criterios y conforme al principal asentamiento de su negocio, sin fundamentar la definición de este criterio.

Se piensa que un contribuyente no puede cambiar de domicilio por el sólo hecho de que tiene adeudos con el fisco. El cambio de domicilio fiscal es libre y lo puede ejercer en el momento que lo decida. Sólo basta con dar aviso de manera oportuna a la autoridad. Dicho aviso, y no las resoluciones administrativas, constituye el documento probatorio de que en determinado lugar se establece el *domicilio fiscal* actual de la persona moral.

No así, es prueba suficiente del *domicilio fiscal* que resulta en una resolución impugnada, pues el *sujeto pasivo* puede contar con más de un domicilio para realizar sus actividades. De igual manera, el domicilio de una resolución administrativa no acredita al mismo como *domicilio fiscal*. Únicamente los avisos presentados ante el RFC y verificados por la autoridad, además de los reportes de la base de datos de dicho Registro servirán de evidencia del cambio (Tesis VII-J-1aS-34)

De la tesis de jurisprudencia 181736. VI.3o.A.176 A, se desprende que si bien el artículo 10 del CFF (1981 [2016]) establece los requisitos para determinar el *domicilio fiscal*, la intención es que la autoridad pueda realizar las diligencias

necesarias en dicho sitio y no en cualquier local del contribuyente; de ahí que el SAT esté facultado para realizar actos de verificación.

Ahora bien, el contribuyente tiene la posibilidad de cambiar de domicilio siempre y cuando se presente el respectivo aviso. Sin embargo, el simple aviso de cambio de domicilio no es suficiente para considerar el nuevo como *domicilio fiscal*, ya que debe trasladarse realmente la administración principal de la *persona moral*, y así cumplir cabalmente con los requisitos estipulados en el Artículo mencionado.

De las jurisprudencias citadas se concluye que el contribuyente debe dar cuenta de su *domicilio fiscal* al RFC, ser éste donde resida la administración principal y que al realizar el cambio de domicilio debe dar aviso y trasladar la misma al nuevo local; de lo contrario, la autoridad fiscal puede considerarlo como infractor del CFF al *no localizarlo*. Ello apunta a que en tanto los contribuyentes no cumplan con lo estipulado en el Artículo 10 de dicho Código, será la autoridad quien los determinará como *no localizados* sin tomar en cuenta todos los criterios del mismo Artículo.

Ahora bien, en el CFF (1981 [2016]), no hay apartado alguno que especifique a partir de qué elementos o documentos el contribuyente puede acreditar y comprobar su *domicilio fiscal*, lo cual deriva en una amplia discrecionalidad del verificador –a veces es suficiente un documento, a veces otro, a veces ninguno– y, en consecuencia, peligra la seguridad jurídica del *sujeto pasivo* (Vergara, 2013).

Esto puede verse en la jurisprudencia de la tesis VI-P-1aS-348. Si bien la autoridad tiene la facultad de comprobar el *domicilio fiscal* del contribuyente en todo momento mediante la ejecución de diligencias en el lugar donde se halla la administración del negocio o el principal sitio donde realiza sus asientos, suelen suceder incidentes de incompetencia. En consecuencia, se llega a determinar en

el documento levantado, después de no encontrar al contribuyente en el domicilio, como “deshabitado”.

No obstante, dicha resolución no acredita ni es evidencia contundente de que en el lugar citado realmente no se halla la administración principal del negocio del contribuyente. Así, el contribuyente queda indefenso ante las inconsistencias del verificador y, por parte de la autoridad, ante la ausencia de artículos o de jurisprudencias que aclaren dicha circunstancia.

3.2 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN

Es importante destacar que desde hace varios años se ha dirigido la política de fiscalización hacia la casa habitación como domicilio, con un afán de “intimidar” o “presionar” a los contribuyentes. En ese sentido, los doctrinarios se han manifestado por hacer la distinción entre la casa habitación como domicilio y el *domicilio fiscal*. Se basan en el principio constitucional o de derechos humanos de la *inviolabilidad del domicilio*, conforme al Artículo 16 de la CPEUM (1917 [2016]):

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 (...)

De tal forma se encuentran limitaciones a dicho derecho, ya que las autoridades fiscales sí pueden molestar a una persona en su domicilio siempre y cuando exista un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

No obstante, como lo indica jurisprudencia VII-J-SS-44, para fundar la competencia de la autoridad para realizar una visita domiciliaria no es necesaria la cita del primer párrafo del Artículo 45 del CFF (1981 [2016]). Dicho fragmento del Artículo citado solo señala la obligación del contribuyente a recibir la visita y entregar la documentación requerida, no da ninguna competencia al SAT.

Es decir, se establece la obligación del contribuyente de permitir los actos de comprobación en el *domicilio fiscal* por lo que con la cita del Artículo 42 fracción III y el 45, de manera genérica, no con la especificación del primer numeral. Como esto generaría incertidumbre respecto al sujeto al que va dirigida la orden, se dirige al contribuyente, nunca a la autoridad.

Como se puede ver, la visita domiciliaria es un proceso que se debe cumplir con apego a la Ley y sin arbitrariedades. Así, una vez que se haya solicitado la información, ésta debe proporcionarse a la autoridad competente, ya que es una manera de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; sin embargo, la jurisprudencia citada apunta a una actuación por parte de la autoridad fundada en la cita de un artículo que no le da la competencia mencionada.

Por otra parte, para determinar el estado de *no localización* no existe un número estipulado de visitas consideradas como suficientes para calificar a un contribuyente como tal, salvo en el caso de la responsabilidad penal (§2.6.7.2.8). Asimismo, tampoco el CFF (1981 [2016]) contempla qué documento sirve de evidencia para comprobar dicho estado, sin mencionar que no existe la validación de un testigo, de manera que la autoridad puede colocar al particular en este estado basándose en una única visita donde no fue localizado, sin evidencia, y comenzar a aplicar sanciones (Vergara, 2013).

Cabe hacer énfasis en que la autoridad goza de una amplia discrecionalidad para hacer las citadas diligencias al grado de realizarlas sin

citatorio previo o a obviar la resolución donde se establece el resultado de la revisión llevada a cabo y cuyo fin es que el *sujeto pasivo* aclare o interponga un medio de defensa. En consecuencia, el contribuyente no puede hacer uso de dicho derecho, ya que cuando tiene noticia de que la diligencia no fue atendida adecuadamente, es el momento en que la autoridad aplica sanciones y ya ha pasado el tiempo de presentar aclaraciones.

Además, la autoridad en ocasiones no halla al contribuyente aun cuando éste hubiera presentado el aviso correspondiente (Vergara, 2013). Incluso, acude al domicilio de la orden de visita sin que sea el *domicilio fiscal*, por lo que llega a molestar al contribuyente en su domicilio, faltando así al decimosexto artículo constitucional.

La jurisprudencia de la tesis 221944 sirve de evidencia, afirma que cuando el verificador realiza el acto de verificación en el domicilio de la orden de visita no necesariamente implica que ése sea el *domicilio fiscal*. Como ya se ha dicho, éste se determina a partir de lo establecido por el Artículo 10 del CFF (1981 [2016]): el lugar o base fija donde se realice la administración principal del negocio. No donde viva el contribuyente, es decir, en su domicilio particular.

Ahora bien, la jurisprudencia de la tesis 181400, confirma que cuando un contribuyente *no es localizado* en su domicilio fiscal y se suspende el plazo para concluir las visitas domiciliarias, de acuerdo al artículo 46 A, no se violan las garantías de legalidad y seguridad jurídica. El Artículo 44 fracción I y II y el Artículo 46 fracción IV del Código citado, indican que los plazos establecidos para concluir las visitas domiciliarias y sus prórrogas se suspenden cuando el contribuyente cambie su domicilio sin prestar aviso; dicha suspensión se mantiene hasta que el *sujeto pasivo* es localizado.

Sin embargo, “no faculta a la autoridad administrativa a determinar de manera caprichosa y subjetiva la no localización del contribuyente visitado, como

antecedente de la suspensión de los plazos para concluir las visitas domiciliarias y, por ende, no viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica” (Tesis 181400).

Esto se sustenta en que el CFF sí prevé los requisitos para que el SAT determine a un contribuyente como *no localizado*, de los cuales ya se ha hablado anteriormente. Sin embargo, el Artículo 46-A, párrafo tercero, fracción III no señala literalmente como elemento extra para dicha determinación al citatorio, no objeta lo anterior, pues ambas normativas forman parte de la misma estructura jurídica. Por lo tanto, están directamente relacionadas y deben tener el mismo tratamiento.

De ello puede desprenderse que existe una práctica fuera del marco legal por parte de la autoridad fiscal. Nuevamente, pelagra la seguridad jurídica del contribuyente al quedar a merced de la (in)competencia de la autoridad para emitir las órdenes de visita con el *domicilio fiscal*, para localizarlo y para comprobar su *no localización*, sin que la ley lo funde. Por tanto, la autoridad fiscal tiene la obligación de corroborar las veces que sean necesarias la comprobación del domicilio fiscal del contribuyente por medio de las diligencias que puede realizar en tono de verificar donde se encuentra real y materialmente.

3.3 ANÁLISIS DE LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS

El plazo de la prescripción de un crédito fiscal es de cinco años, este puede suspenderse en cuanto la autoridad realice el cobro del crédito o el contribuyente realice el pago, según el Artículo 146 del CFF (1981 [2016]). Ello sucede aun cuando se haya declarado nula la gestión de cobro por contener algún vicio formal, como dice la Tesis 1007418. 498.

La tesis mencionada fundamenta lo anterior a partir de que la notificación se considera el acto fundamental para interrumpir dicho plazo, a través de ella se le hace saber al contribuyente que tiene un crédito y se le pide su pago.

Así, sólo cuando el *sujeto pasivo*, en este caso, el deudor, se encuentre plenamente enterado de la existencia del crédito y de que debe pagarlo constituye la circunstancia que condiciona la interrupción del plazo y no únicamente el acto de gestión de cobro. Es decir, la exigencia del pago por parte de la autoridad no es suficiente para interrumpir la prescripción, sino la notificación del crédito.

De esta manera, la existencia de dicha jurisprudencia que hace la aclaración indica que la autoridad cae en vicios formales que nulifican las notificaciones de manera que el contribuyente entiende que la prescripción no se ha interrumpido y así cae en más infracciones al CFF. También evidencia que la autoridad ejerce actos de cobro sin notificaciones y a partir de ellos es que suspende la prescripción, acto no fundamentado en el CFF.

Ahora bien, según la tesis de jurisprudencia 391776. 886, el plazo de prescripción empieza a correr cuando la autoridad exige el pago del crédito fiscal ya sea por falta de pago en tiempo o espontáneo. Esto sucede independientemente de si el SAT ha realizado o no el cobro, en cuanto el contribuyente haya realizado el pago, se reanuda el plazo de prescripción.

La tesis anteriormente mencionada (391776) afirma que:

Sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento en que el Fisco lo notifica al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el Fisco y los obligados de manera que la amenaza del cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos.

Es decir, el objetivo de la prescripción es dar seguridad jurídica al *sujeto activo* y al *pasivo* y evitar que éste se vea obligado a pagar indefinidamente por parte del

primero. Dicha aclaración por parte de esta jurisprudencia indica que la autoridad viola las garantías del contribuyente y cobra arbitrariamente el crédito haciendo caso omiso a los criterios estipulados en el CFF en relación al término de la prescripción.

Por otra parte, la misma jurisprudencia aclara que la prescripción y la caducidad pueden suceder de manera simultánea o sucesiva, pues corresponden a objetos diferentes: la autoridad y el contribuyente. Esto es, el *sujeto pasivo* no tiene la obligación de realizar el pago y la facultad de la autoridad para liquidar el crédito caduca. De esta manera inicia la obligación del contribuyente a pagar porque el derecho del SAT no ha caducado.

Respecto a la suspensión de la caducidad, Vergara (2013) afirma que se trata de una actuación de conocimiento interno de la autoridad, mas no del contribuyente, por lo que éste no se da por enterado de la sanción. Además, en la ley no se establece por cuánto tiempo se puede mantener en dicho estado al particular ni qué gestiones debe realizar para que deje de aplicarse la sanción. Ello evidencia que esta medida por parte de la autoridad perjudica la seguridad del contribuyente y justifica el abuso de la autoridad:

Es suficiente que la autoridad fiscal al iniciar sus facultades de comprobación para determinar un crédito fiscal, resulte que no pueda notificar ese inicio de facultades y por ello, se considere suspendido el plazo de la caducidad, sin que posteriormente se tenga la obligación de realizar alguna gestión o diligencia para que proceda mantener al gobernado como no localizado, por ello es que, esta causal de suspensión de la caducidad, y sobre todo esta consecuencia del contribuyente no localizado, es excesivamente arbitraria, y más que eso al parecer esta legislada de esta forma, no para resolver el problema de los contribuyentes que se esconden de la autoridad fiscal, sino que todo parece ser que se trata de otorgar seguridad jurídica pero a la autoridad y no al gobernado (Ferreya, Raúl Gustavo, 2004; apud. Vergara Nava, 2013)

La caducidad se suspende, según los Artículos 46 y 42 del CFF, cuando se interponga un recurso administrativo o juicio, cuando las autoridades realizan los

actos de comprobación, o bien, cuando no puedan realizarlas porque el contribuyente haya desocupado el *domicilio fiscal* sin avisar al SAT o lo haya hecho incorrectamente.

Sin embargo, la tesis de jurisprudencia 177356. I.13o.A.118 A, sostiene que si se declara la ilegalidad del proceso de comprobación del domicilio desde el inicio debido a algún vicio formal del citatorio, las notificaciones o la orden de visita, igualmente el resto del proceso de fiscalización quedará sin efectos al ser estos documentos actos previos a dicho procedimiento. En consecuencia, si se tenía como resolución de un procedimiento inexistente la suspensión del plazo de la caducidad, igualmente será invalidada y la caducidad no podrá ser suspendida.

Por otra parte, respecto a la sanción por multas, para Vergara Nava (2013), constituye una contradicción, pues si bien se establece un monto mínimo y uno máximo, a la vez, todas las penas deben ser individualizadas, por lo que se permiten las multas excesivas sin que se aclaren cuáles elementos se considerarán para dicha individualización:

el problema que se tiene en la legislación fiscal, desde la creación del Código Fiscal de la Federación, es que a pesar de establecer mínimos y máximos en la ley, no con ello se cumple con la prohibición de multas excesivas, pues lo cierto es que el artículo 22 de la Constitución, se interpreta en el sentido que se debe de individualizar la sanción, considerando las condiciones particulares del sujeto infractor, como lo son; su actividad, estudios, trabajo, la gravedad o levedad de la infracción, la reincidencia en su caso, todo lo cual no está regulado en alguna disposición fiscal, pues como se aprecia del numeral 75 del Código Fiscal de la Federación, solamente se sostiene que los actos de la autoridad deben estar motivados al imponerse la sanción, pero no se establecen los elementos que permitan individualizar la punición por parte de la autoridad fiscal (Vergara Nava, 2013).

La notificación por estrados mediante la publicación del SAT de los contribuyentes incumplidos, entre ellos, los *no localizados*, para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) (Piña, 2014) viola el Artículo 16 de la CPEUM (1917 [2016]) (§2.5), pues no se funda ni motiva las causas de la

inclusión de los contribuyentes en dicha lista. Asimismo, considera como *incumplidos* a los particulares *no localizados* y a los que tienen créditos cancelados y condenados.

El SAT funda la inclusión de los contribuyentes *no localizados* en la notificación por estrados en el Artículo 134, fracción III, del CFF (1981 [2016]):

Artículo 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán: (...) III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

Y en el Artículo 69, fracción III, del mismo Código:

Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento (...).

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquellos que se encuentren en los siguientes supuestos: (...)

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

Sin embargo, para la PRODECON, a pesar de que considere el SAT a los contribuyentes como incumplidos a los que hayan sido visitados y no fueron localizados, ello no significa que estén en un incumplimiento sistemático de toda acción fiscal. “En otras palabras, una cosa es que a un contribuyente no se le encuentre en su domicilio fiscal cierto día, a cierta hora, y otra muy distinta es que no exista la posibilidad real de localizarlo” (PRODECON, 2014:7). En consecuencia, resulta desmesurado colocar al mismo nivel y bajo la misma lista a los contribuyentes que han suspendido sus acciones fiscales junto con aquellos que *no fueron localizados*.

La tesis de jurisprudencia 2a./J. 118/2015 (10a.), aclara dicha interpretación por parte de la autoridad respecto al artículo 134 haciendo hincapié en que de determinar como *no localizable* y emitir una notificación por estrados a un contribuyente la autoridad debe levantar un acta que certifique que no se pudo realizar la visita por no hallarse el mismo en el *domicilio fiscal*.

Como contribuyente *no localizable* la autoridad se refiere al lugar de localización ante el SAT aunque no esté cuando se presenta el notificador. Si se ha dado de alta un *domicilio fiscal* en el RFC, la autoridad lo entiende como tal y no debe buscar al contribuyente en otro sitio.

De ser éste el caso, el verificador dejará un citatorio para que el *sujeto pasivo* vaya al SAT a practicar la notificación por estrados. No obstante, para que sea válida es deber de la autoridad levantar un acta circunstanciada de la diligencia de notificación donde se especifique que no fue posible encontrar al contribuyente al no estar éste en su *domicilio*.

Ahora, cuando la autoridad emite las notificaciones por estrados no suele dar importancia a los requisitos formales de las mismas, convirtiéndolas en meros

documentos internos que no sustentan la *no localización* de un contribuyente. Cabe recalcar que la notificación de dicha resolución impide que el particular presente un medio de defensa, lo cual resulta inconstitucional según el Artículo 17 de la CPEUM (1917 [2016]) (Vergara, 2013):

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales (...).

Piña (2014) resalta el tratamiento que el SAT da a las aclaraciones de los contribuyentes que aparecen en dichas listas obviándolas y manteniendo a los mismos en la publicación ya comprobados como *localizados*:

Un ejemplo claro fue el ex secretario del Ayuntamiento, Héctor Arcelús Pérez, que salió de la lista en la primera quincena de febrero, otros funcionarios como 92 Gustavo Muñoz Hepo y Carlos Alberto Escobar Royval, seguían apareciendo en julio de 2014, a pesar de que acudieron al SAT, que éste les recibió su solicitud de aclaración y el personal del fisco acudió a verificar su domicilio para comprobar que efectivamente vivieran ahí. De acuerdo al SAT, si el contribuyente demuestra ser ubicado y su solicitud de aclaración es recibida, en un plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente, éste es eliminado de la lista. Sin embargo ni en el caso del ex regidor Muñoz Hepo ni del ex presidente de la Cámara Nacional de Comercio (Canaco) tal disposición se ha cumplido (92).

En consecuencia, la autoridad incumple el artículo 69-B al no retirar de dicha lista a los contribuyentes que demuestren estar instalados en su *domicilio fiscal*, lo cual puede derivar en sanciones más fuertes y en violar nuevamente el artículo constitucional 16 por un acto de incompetencia del SAT.

Los administradores de una *persona moral* identificada como *no localizada* son responsables de las aportaciones de la misma y de los créditos fiscales, por lo que son quienes reciben las sanciones de dicho estado sin que ellos puedan

aclarar, objetar o utilizar un medio de defensa antes de que se afecte su patrimonio; como lo sustenta el Artículo 26 del CFF (1981 [2016]). Sin embargo, Vergara (2013) sostiene que en ningún artículo del código citado se especifica que las multas por la *no localización* deban ser pagadas por el responsable solidario.

El Artículo 22 de la CPEUM (1917 [2016]), afirma que las sanciones se imponen a los sujetos infractores con la intención de evitar la repetición de la infracción:

Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia. En el caso de extinción de dominio se establecerá un procedimiento que se regirá por las siguientes reglas: (...)

III. Toda persona que se considere afectada podrá interponer los recursos respectivos para demostrar la procedencia lícita de los bienes y su actuación de buena fe, así como que estaba impedida para conocer la utilización ilícita de sus bienes.

Configurar la responsabilidad solidaria como sujeto de las multas a la sociedad, a partir de la *no localización* del contribuyente, como dicta el Artículo 26 del CFF, va contra el Artículo 22 de la CPEUM, el cual prohíbe la trascendencia de las penas. En dicho caso, la sanción trasciende de la sociedad, la infractora del CFF, a los socios, accionistas y administradores.

El *sujeto pasivo* debe presentar aviso de su cambio de domicilio para evitar que la autoridad considere que está evadiendo la recaudación. Por ello, cuando el SAT pretende llevar a cabo alguna diligencia, pero no puede realizarla, ya sea por falta de elementos para precisar la ubicación del lugar, el diligenciario no sea

atendido o el inmueble se encuentra abandonado, la autoridad presume una posible falta de aviso de cambio de domicilio del contribuyente. Es decir, cuando el *sujeto pasivo* es determinado como *no localizado* porque posiblemente no prestó aviso de cambio de domicilio.

De ser así, según la Tesis 165170. III.4o.A.67 A, se configura la responsabilidad solidaria. Esto porque si no se ha dado el *domicilio fiscal* ante el RFC el SAT no puede actuar y si se da incorrectamente tampoco podrá hacerlo y, en su lugar, provocará que la autoridad se dedique a buscarlo de un lugar a otro; de lo contrario se iría en contra del Artículo 26 y se motivaría la evasión fiscal.

Por lo tanto, se evidencia que pueden imponer sanciones al responsable solidario si la visita no puede realizarse basándose en la presuposición de que no hay un aviso de cambio de domicilio. Es decir, se puede sancionar a los socios del *sujeto pasivo no localizado* a partir de una mera suposición, ya que en ningún momento se aclara que la autoridad deba hacer una revisión en su RFC y comprobar si tal aviso existe.

Ahora bien, la Tesis 165170. III.4o.A.67 A, resuelve el punto anterior. El artículo 69 del CFF indica que se debe comprobar, documentar y exhibir la prueba de un acto ilegal para considerarlo como tal y no se debe basar en la simple presunción de ilegalidad. Esto con la intención de que el presunto infractor presente la evidencia de no estar incurriendo en un acto fuera del marco legal.

En consecuencia, corresponde a las autoridades administrativas la carga de la prueba, es decir, acreditar el cambio de domicilio sin la presentación del aviso, para poder fincar responsabilidad solidaria para cuando no pueda hacer efectivo el crédito fiscal de una persona moral.

De dicha tesis se desprende que el SAT ha aplicado sanciones a los administradores de las *personas morales no localizadas* sin evidenciar el cambio

de domicilio. Como ya dijimos, se basa en la mera presunción de la falta de aviso para fincar responsabilidades.

La Tesis V-TASR-VIII-2058, indica que si el domicilio se encontraba desocupado o no estaba abierto en la fecha en que la autoridad pretendió notificar un crédito, dicha circunstancia no demuestra el cambio de domicilio o que lo haya abandonado; en tal caso, la autoridad debe probar que se ha realizado dicho cambio.

Ello fundado en el Artículo 26, fracción III, inciso b) y fracción X. Así, existe cambio de domicilio cuando el contribuyente cambia del local manifestado ante el RFC a otro donde continúa con sus actividades. La simple desocupación del domicilio no implica el cambio:

Por lo que si el numeral de mérito no contempla la hipótesis de desocupación del establecimiento, sino que prevé la hipótesis de cambio de domicilio sin la presentación del aviso, cuestiones por completo diferentes, entonces la misma se aplica indebidamente y procede declarar por ello, la nulidad de la resolución en la que se determina el crédito por responsabilidad solidaria al socio o accionista, sustentada en que la sociedad cambió de domicilio (Tesis V-TASR-VIII-2058).

Esto deriva en sanciones diferentes que se imponen inadecuadamente sobre el responsable solidario.

Respecto a la suspensión de la notificación y de la visita, Esquerra (2004) sostiene que hay casos en los que se alarga la visita y no se notifica al contribuyente, de manera que los requerimientos de documentación pueden pasar por no atendidos por desconocimiento del contribuyente, al no ser éste notificado por la autoridad. Asimismo, cuando no se localiza al contribuyente se le impone una multa pero la autoridad omite la resolución; en consecuencia, el contribuyente cae en el incumplimiento del pago de la multa por la infracción del

CFF, sin que la autoridad haya sido notificado de la existencia de dicha falta al Código Fiscal.

Esto es considerado como una conducta negativa y da pie a sanciones no estipuladas en el Artículo 38 del CFF (1981 [2016]). En dichos casos, se obvia la notificación de la resolución en donde se funda y motiva la suspensión del plazo, es decir, donde se justifica la legalidad de la actuación de la autoridad (Esquerra, 2004). De ahí que se trate de una actuación ilegal por parte del SAT.

Por otra parte, la Tesis VIII.1o. j/30 167995 dice que la orden de ampliación del plazo para que concluya la visita tiene que estar fundamentada y motivada de acuerdo con el CFF. Que sea una facultad de la autoridad no implica que no deba ejecutarse a partir de lo estipulado en el Artículo 16 de la CPEUM (1917 [2016]) referente a los actos de molestia, aun cuando no se especifique dicha fundación y motivación en el Artículo 46-A del Código citado. No se debe perder de vista que dicho Código se encuentra supeditado a la CPEUM. La tesis demuestra que las órdenes emitidas por la autoridad no han cumplido con este requisito, por lo que quedan invalidadas.

La presunción de operaciones existentes, la revocación de sellos digitales y de la autorización para emitir comprobantes fiscales tiene como fin llamar la atención del contribuyente para que presente la comprobación necesaria, vuelva a estar en norma y corregir su situación ante el SAT. Es decir, presionar al contribuyente para que corrija su situación con la autoridad fiscal.

La Tesis 2a./J. 140/2015 (10a.) respecto a la primera sanción, da cuenta de ello. Cuando un contribuyente es *no localizado* y se presume la inexistencia de sus operaciones, sus datos aparecerán publicados en la página web del SAT, en el Diario Oficial de la Federación, acto que no viola el Artículo 6 de la CPEUM, pero no permite audiencia previa (Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.)). Esto con el fin de que los terceros con los que el infractor realizaba alguna operación acrediten la

adquisición de bienes o la recepción de los servicios y así corrijan su situación ante el fisco. Asimismo, el contribuyente que presuntamente es *no localizado* puede acercarse a la autoridad a corregir su situación (Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.)).

La Tesis 2a./J. 161/2015 (10a.) reafirma este último punto, pues sostiene que en el caso de la presunción de operaciones inexistentes, el Artículo 69-B (Const., 1917 [2016]) no afecta a terceros permitir a un contribuyente que ha realizado operaciones con otro a quien se le han declarado inexistentes las propias comprobar las mismas. En consecuencia, la publicación de los datos de los contribuyentes acreedores a la mencionada sanción no tiene por qué respetar el Artículo 22 de la CPEUM (1917 [2016]).

Dicha publicación constituye un periodo de prueba, según la Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), pues incluso, el contribuyente que tiene operaciones con otro a quien le han catalogado las propias como inexistentes y no puede comprobarlas, durante el plazo que da el SAT, puede impugnar la resolución de la autoridad, de manera que no falta al Artículo 14 de la CPEUM (1917 [2016]) (Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.)).

No obstante, las tres sanciones mencionadas suponen una afectación a terceros, pues los comprobantes emitidos por el contribuyente *no localizado*, sus sellos y operaciones quedan inválidos tanto para él como para los particulares que realicen operaciones con ellos. La obligación de comprobación mencionada sigue constituyendo una afectación indirecta al contribuyente en regla, pues el *no localizado* es quien infracciona el CFF. Mismo es el caso de la revocación del sello digital y de la autorización para emitir comprobantes fiscales.

Ahora, de la tesis de jurisprudencia 2a./J. 134/2015 (10a.), se desprende que la presunción de inexistencia de operaciones de una empresa, citada en el Artículo 69-B del CFF (1981 [2016]) y su publicación no implica la suspensión de

las actividades del contribuyente ni faculta a la autoridad para ordenarlo, ya que esta puede desvirtuarlo por medio de sus actos de defensa.

De ser así se violaría el Artículo 5 de la CPEUM (1917 [2016]) referente a la libertad de trabajo y comercio, la cual únicamente puede ser vedada por orden judicial al afectarse los derechos de terceros u ofendan los derechos de la sociedad. Ello apunta a la existencia de suspensiones a contribuyentes a quienes les han aplicado esta sanción por parte de la autoridad:

La responsabilidad penal es la sanción más fuerte entre las citadas (§2.6.3.2) por caer en el estado de *no localizado* ante las autoridades. Vergara (2013) señala que hay una incoherencia en cuanto a las penas que determina el SAT, pues van desde una multa mínima hasta la privación de la libertad del contribuyente. Así, pueden aplicarse hasta diez sanciones distintas de manera arbitraria donde el particular puede, por mala suerte, tener una responsabilidad penal. Sin embargo, se trata de una pena grave en la que no está en juego un bien, sino el derecho a la libertad de una persona, el cual puede perderse por la incompetencia y abuso de la autoridad y de la imprecisión de las distintas leyes y reglamentos.

CONCLUSIONES

Después de presentar los conceptos relacionados con la garantía de seguridad jurídica en la relación tributaria, las obligaciones fiscales del *sujeto pasivo* y el análisis de las consecuencias del contribuyente *no localizado*; al responder las preguntas planteadas y cumplir con el objetivo de analizar las consecuencias y afectaciones que pueden tener los contribuyentes en sus derechos constitucionales al encontrarse en la situación jurídica tratada en esta investigación, se llega a las siguientes conclusiones:

- Los contribuyentes cuentan con las obligaciones tanto del pago de contribuciones como de obligaciones formales, una de ellas es contar con un *domicilio fiscal*.
- El *domicilio fiscal* se puede definir como aquel local donde se encuentra la principal administración de la actividad económica del contribuyente.
- El *domicilio fiscal* debe notificarse ante el RFC con el fin de que la autoridad localice al *sujeto pasivo para* llevar a cabo sus gestiones de notificación y sus diligencias a los contribuyentes.
- Los contribuyentes deben informar el cambio de *domicilio fiscal* –es decir, de la administración de su negocio– al RFC durante los primeros cinco días después de haber realizado el cambio.
- Se han analizado en esta investigación las consecuencias del contribuyente *no localizado* establecidas por la autoridad con afectación a los contribuyentes.

- Conforme al CFF se fundamentan las consecuencias de ser un contribuyente *no localizado*, las cuales comprenden sanciones, multas y afectaciones directas a la persona en sus garantías contributivas y en sus derechos de caducidad y prescripción ante compromisos tributarios, como se muestra en la Tabla 1:

Tabla 1: Consecuencia de ser *no localizado*

Consecuencia	Sanción	Fundamento en CFF
1) Interrupción de la prescripción	Aquellos créditos que la autoridad establece y sobre los que el contribuyente goza de prescripción, quedan suspendidos si la autoridad determina que se encuentra como <i>no localizado</i> .	Artículo 146
2) Suspensión de la caducidad	El plazo de la caducidad del contribuyente se suspende cuando la autoridad emite sus resoluciones, determinen contribuciones o finque un crédito a partir de la determinación de las contribuciones omitidas o imposición de sanciones como las que derivan de la <i>no localización</i> de un <i>sujeto pasivo</i> .	Artículo 67
3) Imposición de multas	Se generan multas por la no presentación de un aviso de cambio de domicilio, o bien, cuando el contribuyente manifiesta un domicilio incorrecto o inexistente.	Artículo 70

<p>4) Notificación por estrados</p>	<p>Se notifica por estrados –es decir, se publica una lista de “contribuyentes incumplidos” en las instalaciones y la página web del SAT con los datos del contribuyente <i>no localizado</i>–, situación que deja en clara desventaja al contribuyente cuando éste no es notificado directamente en su <i>domicilio fiscal</i>.</p>	<p>Artículo 69-B</p>
<p>5) Responsabilidad solidaria</p>	<p>La responsabilidad de la no prestación de aviso al RFC respecto al <i>domicilio fiscal</i> o la prestación incorrecta del mismo recae en los administradores, directores generales, accionistas de las <i>personas morales</i>.</p>	<p>Artículo 146-A</p>
<p>6) Suspensión del procedimiento de las facultades de comprobar y de la notificación del crédito fiscal</p>	<p>Se suspende el plazo para ejercer las facultades de comprobación de la autoridad y concluir las visitas domiciliarias o de gabinete. En consecuencia, se deja el plazo abierto hasta determinar la localización del contribuyente.</p>	<p>Artículo 46 A, fracción III; Artículo 38</p>
<p>7) Revocación de la autorización de la emisión de comprobantes fiscales</p>	<p>La cancelación de la autorización para expedir comprobantes digitales, o sea, los certificados que emite el SAT a favor de los contribuyentes, tiene como resultado el imposibilitar la emisión de facturas fiscales.</p>	<p>Artículo 29</p>

8) Revocación del sello digital	Todas las operaciones que un contribuyente <i>no localizado</i> pueda realizar por medio de los sellos digitales quedan imposibilitadas ya que pierde la autorización para emitir dichos sellos.	Artículo 17-H, fracción X, inciso c)
9) Realización de operaciones inexistentes	Se consideran inexistentes las operaciones y la emisión de cualquier comprobante digital que se emita por parte de un contribuyente <i>no localizado</i> .	Artículo 69-B
10) Responsabilidad penal	Cuando la autoridad, después de ejercer sus facultades de verificación en tres ocasiones en un mismo ejercicio fiscal, determina la <i>no localización</i> de un contribuyente, se impone la sanción de tres meses a tres años de prisión.	Artículo 110 fracción V

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación señalada.

Cuando el contribuyente se encuentra como *no localizado* está expuesto a padecer las consecuencias establecidas en el Código Fiscal de la Federación, algunas no menos graves que otras: desde una complicada multa hasta la posible privación de la libertad.

Las políticas tributarias y de fiscalización vigentes junto con las consecuencias establecidas por el CFF desde 2002 respecto a la *no localización* de los contribuyentes analizadas en esta tesis:

- Permiten visualizar el interés que tiene el estado por tener localizado a los contribuyentes.

- Demuestran que la autoridad es más represora con el contribuyente omiso, ya que el que incumple con sus compromisos de pago de contribuciones y tiene deudas fiscales, pero que está localizado es menor castigado que con aquel que está como *no localizado*.

- Apuntan a que la intención de la autoridad es la de castigar a los que no pueden notificar, quienes en muchas de las ocasiones se esconden para afrontar sus obligaciones fiscales. Tan es así que el art. 146-a del CFF establece la cancelación de los créditos fiscales por insolvencia, es decir, si un contribuyente no tiene recursos para hacer frente a sus adeudos fiscales y desde luego no existe dolo a por el incumplimiento a sus obligaciones, la autoridad dejará de llevar a cabo gestiones de cobro al contribuyente y, en consecuencia, cancelará los créditos fiscales. Sin embargo, el *sujeto pasivo* que por ignorancia o mala asesoría es *no localizado*, pero sí cumple con sus contribuciones es severamente castigado con incluso la posible privación de su libertad.

Por todo lo anterior, se puede afirmar que el objetivo de esta investigación se cumplió, ya que a lo largo de la presente investigación se analizaron las consecuencias y afectaciones que pueden tener los contribuyentes en sus derechos al encontrarse en la situación jurídica de *no localizados*; con los puntos planteados en las líneas anteriores se observa que la hipótesis se acepta, pues cuando un contribuyente se encuentra en la situación jurídica mencionada, la autoridad ejerce sus facultades legales al determinarlos en esa situación.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta Romero Miguel. (1982). *Teoría General de Derecho Administrativo*. México: Editorial Porrúa.
- Adolfo Arrijoja V. (2008). *Derecho fiscal*. México: Editorial Themis.
- Álvarez R. (1830) *La función de Fiscalización*. México: Secretaria de Hacienda y Crédito Público.
- Bernal Ladrón de Guevara, D. R. (2014). *Indebida aplicación del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (excepciones al secreto fiscal)*. México: PRODECO.
- Bielsa R. (1952) *Derecho Fiscal*. Buenos Aires: S/E
- De la Garza, S. F. (2006). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- Díaz, E. (2002) Estado de Derecho y legitimidad democrática. En Miguel Carbonell, Wistano Orozco y Rodolfo Vázquez, coords., *Estado de Derecho. Concepto, fundamentos y democratización en América Latina*.
- Escobar Ramírez, G. (1994). *Principios de Derecho Fiscal*. México: Universidad de Tlaxcala.
- Esquerra, S. (2004). *Suspensión del plazo del procedimiento de las facultades de comprobar*. Recuperado el 28 de abril de 2016 de <http://www.abogadofiscal.biz/articulos/suspension.pdf>
- Flores Zavala, E. (1974). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial Porrúa.
- Garza Servando J. (2002) *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Cultura T.G.
- Hauriou, M. (2003). *Derecho Público y Constitucional*. México: Editorial Comares.
- Hobbes, T. (1651). *Leviatán*. Recuperado el 2 de mayo de 2016 de: <http://www.uruguaypiensa.org.uy/imgnoticias/749.pdf>
- Jarach, D. (1957). *Curso Superior de Derecho Tributario*. México: Ediciones Liceo

- Lucero Espinosa Manuel, "Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el tribunal Fiscal de la federación" Editorial Porrúa, México.
- Margain Manautou, E. (1997). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- _____ (1967) *La Constitución y algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- Martínez Andreu, E. (2009). *Los principios fundamentales del juicio de amparo. Una visión hacia el futuro*. México: UNAM.
- Nava Negrete, A. (1973). La nulidad de los Actos Administrativos. En *Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*. México: UIA.
- Ojeda, M. (2014). Si sales de casa, avisa; el SAT podría ir a buscarte. En *El Financiero*. Recuperado el 21 de abril de 2016 de: <http://www.elfinanciero.com.mx/archivo/si-sales-de-casa-avisa-el-sat-podria-ir-a-buscarte.html>
- Pérez Johntson, R (2013). *Artículo 16. Actos de molestia*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Piña Enríquez, María Esther. (2014). *Análisis de la Lista de Contribuyentes Incumplidos Publicada por el Servicio de Administración Tributaria 2014*. Xalapa: Universidad Veracruzana.
- Porras y López, A. (1967). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Harla.
- Quisbert, E. (2011). *Elementos de la relación del Derecho*. Recuperado el 2 de febrero de 2016 de: <http://jorgemachicado.blogspot.mx/2011/02/erd.html>
- Rodríguez Lobato, R. (1983). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Harla.
- Rojina Villegas Rafael. (2004), *Compendio de Derecho Civil, Teoría General de las Obligaciones*. México: Porrúa p. 9
- S. a. Prescripción tributaria. En *Enciclopedia Jurídica*. Recuperado el 22 de abril de 2016 de: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/prescripcion-tributaria/prescripcion-tributaria.htm>

Sánchez Gómez, Narciso. (2003). *Derecho fiscal mexicano*. México: Editorial Porrúa.

Santofimio Orlado, Jaime G. (1994). *Acto Administrativo, procedimiento, eficacia y validez*. México: UNAM.

SAT (2016). *Lista de contribuyentes incumplidos*. Recuperado el 23 de abril de 2016 de: SAT, http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Paginas/lista_contribuyentes_incumplidos.aspx

Serra Rojas, Andrés (1968). *Derecho Administrativo*. México.

Uriesti Robledo Horacio. (2002) Los impuestos en México: Tax Editores Unidos

Vergara Nava, S. (29 de mayo de 2013). Consecuencias del contribuyente no localizado I. En *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales Fiscales*. Recuperado el 20 de abril de 2016 de <http://opcioneslegalesfiscales.com/las-consecuencias-del-contribuyente-no-localizado/>

_____. Consecuencias del contribuyente no localizado II. En *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales Fiscales*. Recuperado el 20 de abril de 2016 de <http://opcioneslegalesfiscales.com/las-consecuencias-del-contribuyente-no-localizado-segunda-parte/>

_____. Consecuencias del contribuyente no localizado III. En *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales Fiscales*. Recuperado el 20 de abril de 2016 de: <http://opcioneslegalesfiscales.com/las-consecuencias-del-contribuyente-no-localizado-tercera-parte/>

_____. Consecuencias del contribuyente no localizado IV. En *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales Fiscales*. Recuperado el 20 de abril de 2016 de: <http://ccapuebla.com/21/articulo/%E2%80%9Cconsecuencias-del-contribuyente-no-localizado-iv%E2%80%9D/>

_____. Consecuencias del contribuyente no localizado V. En *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales Fiscales*. Recuperado el 20 de abril de 2016 de: <http://ccapuebla.com/22/articulo/%E2%80%9Cconsecuencias-del-contribuyente-no-localizado-v%E2%80%9D/>

Villoro Toranzo, Miguel (1974). *Introducción al Estudio del Derecho*. Editorial Porrúa: México. Pp. 301 y 302

Von Ihering, R. (1877). *El fin en el derecho*. Madrid: Rodríguez Serra.

DOCUMENTOS OFICIALES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [Const.] (1917 [2016]).

Recuperado el 30 de abril de 2016 de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>

Código Fiscal de la Federación [Código]. (31 de diciembre de 1981 [12 de enero de 2016]). DOF 12-01-2016.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (4 de agosto de 1994 [30 de mayo de 2000]) *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*. DOF 30-05-2000.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (1 de diciembre de 2005 [24 de diciembre de 2013]) *Ley Federal Contencioso Administrativo*. DOF 24-12-2013

Jurisprudencias:

Tesis VII-J-SS-44. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Núm. II-13 (Séptima Época), Agosto 2012

Tesis 216534. VI. 2o. J/248. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Octava Época, tomo 64, abril de 1993, p.43.

Tesis 222051. *Tribunales Colegiados de Circuito*. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo VIII, Septiembre de 1991, Pág. 216.

Tesis 223936. Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII, Enero de 1991, Pág. 296

Tesis 1007897. 977. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo IV. Administrativa Segunda Parte - TCC Segunda Sección - Fiscal, Pág. 1177

Tesis VII-J-1aS-34. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Séptima Época. Núm. II-13, Agosto 2012

- Tesis 181736. VI.3o.A.176 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIX, Abril de 2004, Pág. 1416
- Tesis VI-P-1aS-348. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Núm. III-32 (Sexta Época), Agosto 2010
- Tesis 221944. Tribunales Colegiados de Circuito. Octava Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo VIII, Septiembre de 1991, Pág. 130.
- Tesis 181400. 1a. L/2004. Primera Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIX, Mayo de 2004, Pág. 519.
- Tesis 1007418. 498. Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo IV. Administrativa Primera Parte - SCJN Segunda Sección - Fiscal, Pág. 573.
- Tesis 391776. 886. Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo III, Parte TCC, Pág. 681
- Tesis 177356. I.13o.A.118 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005, Pág. 1424.
- Tesis 2a./J. 118/2015 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época. 2010149. Segunda Sala. Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II. Pag. 1892 Jurisprudencia (Administrativa)
- Tesis 165170. III.4o.A.67 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010, Pág. 2910
- Tesis 165170. III.4o.A.67 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010, Pág. 2910
- Tesis V-TASR-VIII-2058 de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 1 de Agosto de 2006

- Tesis 184015. VI.3o.A.136 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Junio de 2003, Pág. 1065
- Tesis viii.1o. j/30 novena época registro 167995 tribunales colegiados de circuito jurisprudencia semanario judicial de la federación y su gaceta tomo xxix enero de 2009 materia(s): administrativa página 2615
- Tesis: 2a./j. 254/2009 jurisprudencia materia(s):administrativa novena época segunda sala semanario judicial de la federación y su gaceta tomo xxxi enero de 2010 página: 319
- Tesis XX.10.63 A NOVENA ÉPOCA REGISTRO 176412 TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO TESIS AISLADA SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA TOMO XXII DICIEMBRE DE 2005 MATERIA(S): ADMINISTRATIVA PÁGINA: 2790
- Tesis XIX.30.5 A SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA TOMO XVIII AGOSTO DE 2003 MATERIA(S): ADMINISTRATIVA PÁGINA 1864
- Tesis 2a./J. 140/2015 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época. Registro: 2010278 Segunda Sala Jurisprudencia Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II Página: 1745
- Tesis 2a./J. 161/2015 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Registro: 2010621 Segunda Sala Jurisprudencia. Libro 25, Diciembre de 2015, Tomo I Página: 277
- Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Registro: 2010274 Segunda Sala Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II Página: 1738
- Tesis 2a./J. 134/2015 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Registro: 2010277 Segunda Sala Jurisprudencia Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II Página: 1743