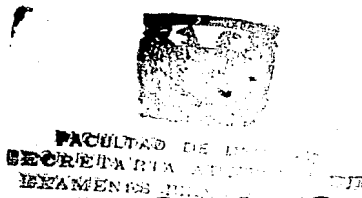




UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO  
 FACULTAD DE DERECHO

*254  
6/28*

“ALGUNOS ASPECTOS EN  
 TORNO A LA VISITA  
 DOMICILIARIA”



**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**

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

**JAVIER RAMIREZ JACINTOS**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

# I N D I C E

## ALGUNOS ASPECTOS EN TORNO A LA VISITA DOMICILIARIA

	Págs.
INTRODUCCION. . . . .	1.
<u>C A P I T U L O   P R I M E R O</u>	
El Poder Tributario del Estado. . . . .	6
A) Antecedentes. . . . .	6
B) Medios. . . . .	13
C) Objetivos. . . . .	16
<u>C A P I T U L O   S E G U N D O</u>	
Constitucionalidad del Poder Tributario . . . . .	18
A) Artículo 31 fracción IV. . . . .	18
B) Artículo 73 fracción VII, 16 y 89 fracción I. . . . .	23
<u>C A P I T U L O   T E R C E R O</u>	
Regimen Jurídico de las Facultades de Comprobación del Fisco Federal . . . . .	28
A) Constitución General de la República . . . . .	29
B) Ley Organica de la Administración Pública Federal . . . . .	34
C) Código Fiscal de la Federación . . . . .	39
D) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. . . . .	48
E) Acuerdo Delegatorio de Facultades . . . . .	58
<u>C A P I T U L O   C U A R T O</u>	
Medios de Comprobacion con que cuenta la Autoridad Fiscal	70
A) Revision de Declaraciones. . . . .	71
B) Revision de Dictámenes Sobre los Estados Financieros y su efecto Fiscal. . . . .	75
C) Visitas Domiciliarias . . . . .	84
<u>C A P I T U L O   Q U I N T O</u>	

	Págs.
La Visita Domiciliaria . . . . .	96
1.- Presupuestos de la Visita. . . . .	100
A) Mandamiento Escrito. . . . .	100
B) Fundamentación, Motivación y Señalamiento del Objeto de la Diligencia. . . . .	104
a) Fundamentación . . . . .	104
b) Motivación. . . . .	108
c) Señalamiento del Objeto de la Diligencia . . . . .	109
C) Autoridad Competente. . . . .	116
2.- Requisitos de la Orden . . . . .	122
A) Nombre o Nombres del Visitado. . . . .	122
B) Lugar de Desahogo: Problemática del Domicilio Fiscal . . . . .	125
a) Personas Físicas. . . . .	126
b) Personas Morales. . . . .	126
C) Nombre y Número de Visitadores, Aumento, Disminución y Sustitución. . . . .	136
3.- Inicio de la Visita. . . . .	147
A) Entrega de la Orden. . . . .	147
B) Identificación de Visitadores . . . . .	156
C) Nombramiento de Testigos y Sustitución de los Mismos. . . . .	166
4.- Ejecución Material de la Visita. . . . .	173
A) Aseguramiento . . . . .	173
B) Secuestro. . . . .	175
C) Sellado. . . . .	180
D) Depósito. . . . .	181
E) Compulsas. . . . .	184
F) Presunciones . . . . .	195
G) Visita en dos o más lugares . . . . .	202
H) Cambio de Vía de Fiscalización. . . . .	205
I) Auxilio Entre Autoridades. . . . .	208
J) Valor Probatorio de las Actuaciones en Otros Expedientes. . . . .	211



	Págs.
5.- Actas. . . . .	214
A) Parciales . . . . .	231
B) Final. . . . .	233
C) Complementarias. . . . .	237
D) Valor Probatorio de las Actas. . . . .	238
E) Papeles de Trabajo. . . . .	245
F) Inconformidad en contra de las Actas levantadas con motivo de la visita. . . . .	252
6.- Conclusión Anticipada de la Visita. . . . .	268

C A P I T U L O   S E X T O .

Amparo en Relación a las Visitas Domiciliarias de Auditoría. . . . .	272
C O N C L U S I O N E S . . . . .	292
B I B L I O G R A F I A . . . . .	304

## INTRODUCCION

Es de sobra conocido que el Estado necesita recurr--  
sos para poder cumplir adecuadamente con sus atribucio--  
nes, y que obtiene aquéllos de varias fuentes, destacan--  
do de entre éstas, los ingresos que percibe a través de--  
las contribuciones que las personas físicas o morales es--  
tán obligadas a énterar, cuando con su conducta encua--  
dran en las diversas hipótesis legales de índole tributa--  
rio.

Por regla general el Estado confía en que le ente--  
ren en forma voluntaria las contribuciones que tiene de--  
recho a percibir, pero como eso no siempre sucede, para--  
prevenir que ello se efectúe y para verificar que los --  
contribuyentes cumplan adecuadamente con las disposicio--  
nes fiscales, cuenta con facultades de fiscalización, --  
que le son otorgadas por el mismo ordenamiento que le --  
confiere el derecho de establecer contribuciones a las --  
personas físicas y morales (Constitución General de la --  
República)

Se dice que las facultades de fiscalización sirven  
para prevenir el cumplimiento de las disposiciones fisca--  
les o para verificar su acatamiento, en virtud de que al  
conocer los contribuyentes o responsables solidarios los  
actos que puede realizar la autoridad para comprobar la  
observancia que se hace a las disposiciones fiscales, en  
la mayoría de los casos tratarán de cumplir en forma vo--  
luntaria con aquéllas, para evitar ser fiscalizados con--  
tinuamente, puesto que si la autoridad comprueba que --  
existen irregularidades en la situación fiscal de los --  
contribuyentes revisados, es claro que permanentemente --

efectuara actos de comprobación sobre aquéllos, dado que algunos contribuyentes reiteran su incumplimiento a las disposiciones fiscales, además de que al comprobarse incumplimientos de sus obligaciones fiscales, se les exigirá el cumplimiento de ellas, en la inteligencia de que al cumplirlas extemporáneamente lo harán pagando los recargos respectivos que de conformidad con la Legislación actual son excesivamente altos y, haciéndose acreedores a las sanciones respectivas que en algunos casos son muy superiores a las prestaciones no enteradas.

En el presente trabajo se hace un estudio de las facultades de comprobación que tiene el Estado, precisándose para ello el marco jurídico de donde deriva su facultad de imponer contribuciones; quienes pueden ejercerla; a través de que medios se establecen las prestaciones fiscales; con que fin se hace ello; que Organos del Estado tienen derecho a exigir que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias; todo ello con el fin de enmarcar el tema medular a desarrollar.

Asimismo se precisa y analiza el marco jurídico que regula las facultades de fiscalización del Estado; los Organos del mismo que gozan de facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; la competencia de las autoridades fiscalizadoras; los diversos medios de comprobación; los actos que se pueden efectuar en aquéllos; los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las autoridades en los diversos medios de comprobación; el medio a través del cual los contribuyentes o responsables solidarios que

hayan sido revisados, pueden inconformarse en contra de los hechos conocidos en las revisiones; un análisis detallado de las visitas domiciliarias de auditoría y todo lo que puede suceder en ellas; y la procedencia del juicio de amparo en contra de visitas domiciliarias de auditoría.

Por la importancia que revisten los actos de comprobación dentro de las actividades que efectúan las autoridades fiscales y la trascendencia de dichos actos, tanto para las autoridades como para los contribuyentes o responsables solidarios, estimamos pertinente hacer un análisis general, de todos los actos que tienen o pueden acontecer en las revisiones de declaraciones, de los dictámenes de los estados financieros y en las visitas domiciliarias de auditoría, para que se tenga una clara visión del tema medular de este trabajo que lo constituye el medio citado en último término.

Al respecto cabe precisar que es el medio más adecuado para que la autoridad conozca si se han observado en sus justos términos las disposiciones fiscales, además de que en él se infringen molestias en los domicilios de los visitados, ya que en aquéllos lugares es en donde por regla general se efectúan las revisiones en comento, lo que no sucede en los otros medios de comprobación, los cuales se realizan en las Oficinas de la Autoridad, la cual efectúa los requerimientos respectivos en los domicilios de los contribuyentes o responsables solidarios, cumpliendo los mismos en las Oficinas de aquélla, pero entendiéndose de visitas domiciliarias, es en el lugar visitado en donde se efectúa la comprobación, causándole con-

ello molestias al contribuyente sujeto a revisión ya que ve perturbada su privacidad, en tanto dure la revisión domiciliaria, teniendo la obligación de permitir exclusivamente los actos relativos a que se verifique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales pero no de otra clase.

Se dice que las visitas domiciliarias de auditoría, implican una serie de intromisiones en la privacidad de los contribuyentes o responsables solidarios y en algunos casos en la de terceros con ellos relacionados, ya que se realizan en forma directa en el domicilio, contabilidad, documentos anexos a ella y bienes de los contribuyentes, mediante personal designado para ello, el cual tiene que observar todos los requisitos previamente establecidos en las disposiciones legales para ello, para evitar incurrir en ilegalidades durante las comprobaciones.

También se analiza la procedencia del juicio de garantías, como único medio legal de defensa del que gozan los afectados por la práctica de una visita de auditoría, cuando al inicio de ésta o durante su desarrollo la autoridad efectúa alguno o algunos actos ilegales, que afectan de manera directa e inmediata las garantías individuales de los contribuyentes o responsables solidarios, que de no cesar causen daños irreparables a aquéllos.

El presente trabajo pretende precisar en principio la legalidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y estudiar las diversas actuaciones que deben o pueden tener verificativo durante las comprobaciones que efectúan las autoridades, pero en forma con

creta por lo que se refiere a las visitas domiciliarias - de auditoría, que pueden dar origen a que ellas se consideren como legalmente efectuadas o no, y proponer alternativas en su caso.

Por último, es conveniente señalar que las disposiciones legales en la que se sustenta el presente trabajo, son las que están vigentes en la fecha de su elaboración y conclusión (mayo de 1986).

## CAPITULO PRIMERO

### EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

#### A) Antecedentes.

Es importante iniciar el desarrollo de este trabajo, - precisando que el Poder Tributario del Estado al ser ejercido por éste, es la base de toda la actividad que despliegan - sus diversos órganos, para lograr obtener la recaudación de - las contribuciones necesarias para sufragar los gastos que - exige el cumplimiento de los fines a su cargo.

El Estado desde su aparición en la historia de la humanidad, ha ejercitado el Poder Tributario que le es consubstancial, esto es, desde que los individuos se empiezan a - agrupar para formar Estados, se comienzan a establecer contribuciones para costear los gastos necesarios para su conservación y desarrollo. En un principio las prestaciones se establecían de manera personal por el gobernante según criterios subjetivos, inclinados con frecuencia a la arbitrariedad y a la injusticia. No es sino hasta el surgimiento del Estado de derecho, cuando las contribuciones tienden a ser establecidas de manera proporcional y equitativa.

El Poder Tributario tiene un carácter consubstancial - al Estado, pues por su naturaleza misma, éste tiene encomendadas tareas que debe efectuar para que la sociedad que lo integra, tenga los elementos necesarios para su organización y desarrollo adecuados, para ello expide leyes que rijan las diversas conductas entre particulares; entre éstos y el mismo Estado, o que únicamente guíen su actuación. El Estado - presta servicios que los ciudadanos por sí mismos no podrían realizar ni otorgar; es el rector de la economía interna y dirige la política exterior, pero para la realización de - toda esa gama de actividades necesita recursos mismos -

que obtiene en la mayoría de los casos de los patrimonios - de los particulares que forman el Estado. Las aportaciones - que efectúan las personas al Estado en cumplimiento de las - disposiciones legales establecidas reciben el nombre de con- tribuciones.

Es conveniente indicar, siguiendo las ideas de SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, que "recibe el nombre de Poder Tribu- tario, la facultad del Estado por virtud de la cual puede - imponer a los particulares la obligación de aportar una par- te de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que- le están encomendadas" (1). Al respecto, es pertinente pre- cisar, que el objeto del citado Poder Tributario es obtener el establecimiento de hipótesis en normas jurídicas, que de realizarse darán origen al cumplimiento de obligaciones fis- cales a cargo de los contribuyentes.

El Estado en ejercicio del Poder Tributario, establece legalmente contribuciones configuradas en términos jurídicos no sólo por la obligación característica de dar o de satisfac- cer la prestación pecuniaria que la contribución significa, - sino que también fija otras obligaciones de hacer o de permiti- tir, que en cierto modo son necesarias porque ayuda a la rea- lización de la primera. Entre los actos del ejercicio del Po- der Tributario encontramos, el establecimiento y supresión - de contribuciones, prórrogas de términos para el cumplimien- to de obligaciones fiscales, concesión de exenciones, suspen- sión de la obligación de pago, actos de fiscalización y li- quidación, etc.

El Poder Tributario del Estado tiene límites nacidos- de su propia configuración o estructuras mismos que este tie- ne que respetar; dichos límites se encuentran en los princi-

( 1 ) GARZA DE LA, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, - 13a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1985, p.203



pios constitucionales que regulan la implantación de las contribuciones. Esta atribución del Estado encuentra su fuente y límite en la Constitución, en donde se señalan los lineamientos que se tienen que observar para su ejercicio, siendo características de tal facultad:

- a) Que el Estado la detenta siempre de modo originario.
- b) La irrenunciabilidad de la misma, en tanto que el Titular no puede delegarla por ninguna circunstancia o hecho.
- c) Su imprescriptibilidad no sólo en el sentido de su permanencia en el tiempo, sino también en la imposibilidad de que pueda considerarse mermada por falta de aplicación o ejercicio.
- d) Es abstracta, en razón de que existe antes de su -- ejercicio y se dirige a la colectividad sin determinación -- ninguna del destinatario en concreto.
- e) Se ejerce únicamente dentro de un país o territorio.
- f) Tiene como único origen la Constitución.

El ejercicio del Poder Tributario se manifiesta cuando el Estado actuando soberanamente y de manera general, puntualiza a través de las leyes que expide el Poder Legislativo, - cuales son los hechos o situaciones que en caso de producirse en la realidad hacen que los particulares se encuentren - ante la obligación de efectuar el pago de contribuciones y - en su caso, proceder a determinar y comprobar que los hechos o realidades que generan la obligación de pagar las contribu- ciones, se encuentran ajustados a la ley.

Tal tarea la lleva a cabo el Poder Legislativo, mientras que la Segunda parte la realiza el Poder Ejecutivo; esto es, el Poder Legislativo crea las leyes y el contenido de las mismas, prevé las situaciones que originan los hechos generadores de los créditos fiscales, los cuales configurándose en la realidad dan lugar a la intervención del Poder Ejecutivo para que determine y compruebe si esos hechos o realidades están apegados a la ley.

La creación de las leyes a través de las cuales se manifiesta el Poder Tributario, se encuentra limitada en un país como el nuestro al Poder Legislativo, que es el representante del pueblo y por ello, es el encargado de aprobar las diversas leyes que crean obligaciones fiscales para los contribuyentes, siendo el Poder en comento el obligado de vigilar que las prestaciones de carácter fiscal, observen los requisitos constitucionales, ya que al derivar dicho Poder Tributario de la Constitución, en ella misma se encuentran sus límites.

La intervención del Poder Ejecutivo, es relativa a la recaudación de contribuciones y a exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en forma previa en leyes, a través de órganos encargados especialmente a cada función, los cuales no pueden dejar de observar su competencia respectiva, la que originalmente deriva de una ley emitida por el Poder Legislativo.

Cada actividad se encuentra debidamente regulada por disposiciones legales que limitan las actividades que en cada una de ellas se pueden efectuar.

Lo anterior en virtud de que para que un Estado obtenga recursos, no basta con que ejercite su Poder Tributario fijando las hipótesis que traerán como consecuencia si se efectúan aquellas por los contribuyentes, que se tengan que enterar - las prestaciones, sino que es necesario que el Estado, en uso de sus diversas atribuciones vigile que los obligados a contribuir en los casos y situaciones previstas por la ley - lo hagan; es decir que el Estado, a través de la autoridad hacendaria correspondiente goza de facultades para verificar que lo indicado cuando se ejercita el Poder Tributario sea cumplido, mediante los diversos medios de comprobación que tiene a su alcance y además, por las obligaciones que se imponen a los contribuyentes, como son la expedición de documentación comprobatoria de ingresos, la guarda de la relativa a egresos, el tener que llevar sistemas de contabilidad, la presentación de avisos, solicitudes y declaraciones ante las Oficinas de la autoridad hacendaria respectiva, la potestad de la autoridad para tener por ciertos los datos que los contribuyentes le alleguen, o proceder a las comprobaciones respectivas, ya sea revisando declaraciones, dictámenes de estados financieros presentados o mediante la práctica de visitas domiciliarias de auditoría, puesto que de lo contrario sería ilógico que el Estado tuviera facultad para gravar los patrimonios de los particulares a través del ejercicio de su Poder Tributario y no pudiera verificar si se han acatado las disposiciones relativas.

Resulta conveniente apuntar que el Poder Tributario es distinto a la competencia tributaria, en virtud de que ésta es la facultad de exigir una prestación fiscal cuando se ha producido el hecho generador y aquel únicamente fija las hipótesis que pueden o no nacer, además de que cada facultad está encomendada a distintos órganos del Estado, pues el Po-

der Tributario se ejerce por el Poder Legislativo al expedir se las Leyes Fiscales y la competencia tributaria la ejercen los diversos órganos fiscales especialmente designados para ello mediante normas jurídicas, por el Poder Ejecutivo, en la inteligencia que la designación que realiza este poder, tiene como antecedente la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, expedida por el Congreso de la Unión en donde se precisa a quien compete vigilar y exigir el cumplimiento de normas fiscales.

Por otra parte, el Poder Tributario puede ser originario o derivado. Es originario cuando deriva de la Constitución en forma directa, es decir, la entidad a quien se le atribuye no lo recibe de ninguna otra. Tal es el caso de la Federación y de los Estados de la República Mexicana, todos tienen Poder Tributario originario. Es delegado aquel que correspondiendo en principio a una determinada entidad, en virtud de la Carta Constitucional, se delega a través de la ley a otra entidad, esto es, la entidad lo posee porque le fue transmitido a su vez por una entidad que tiene el poder originario.

Ahora bien, en un Estado Federal como el nuestro coexisten Poderes Tributarios del Gobierno Central (Federal) y de los gobiernos de las entidades (Estados). A su vez, esos poderes pueden ser supremos, sin limitaciones o con restricciones para los estados miembros o bien los poderes locales pueden estar subordinados al Poder Central.

De lo anterior se deduce que en un Estado Federal existen diversos Poderes Tributarios:

- a) Exclusivo de la Federación, nos encontramos en pre--

sencia de éste cuando por disposición expresa de la Constitución sólo el Congreso Federal puede legislar en esa materia.

b) De las Entidades Federativas, son aquellos que detentan los Estados para imponer las contribuciones necesarias para cubrir su presupuesto, con la salvedad de que no se invada la esfera exclusiva de la autoridad federal.

c) Concurrentes ilimitados, existen cuando la Federación y los Estados pueden gravar una misma materia que no esté reservada exclusivamente a un Poder Tributario, ya sea Federal o Local.

Lo cual nos lleva a concluir que en un país como el nuestro al existir diversos Poderes Tributarios, (Federal, Estatales), estos tienen que observar los lineamientos establecidos en la Constitución General de la República, para evitar la invasión de la esfera competencial de cada Poder Tributario.

La Federación puede delegar facultades tributarias a los Estados, para que estos impongan obligaciones fiscales sobre aquellas materias en que la Constitución Federal le concede soberanía tributaria exclusiva.

Actualmente existe coordinación entre el Poder Tributario del Estado Federal y los Poderes Tributarios de las diversas entidades federativas que lo integran, para lograr una mayor congruencia en el establecimiento y cobro de contribuciones y así evitar la duplicidad de las mismas, operando también la coordinación en materia de Registro Federal de Contribuyentes, Fiscalización y Administración, con excepción de gravámenes locales.

Es importante para los contribuyentes conocer de qué Poder o Poderes Tributarios derivan las obligaciones que les imponen las diversas leyes fiscales, pues así podrán tener certeza de la legalidad de la actuación del Estado, tanto al momento de emitir Ordenamientos Fiscales como al tratar de aplicarlos, puesto que sabrán si están afectos a las disposiciones relativas o no; tendrán conocimiento ante qué autoridad (Federal o Local), deben cumplir sus obligaciones; y - - quién de ellas puede compelerlos para ello o exigirles determinadas conductas para comprobar la observancia de las disposiciones fiscales, teniendo en consecuencia seguridad ante qué órganos pueden impugnarse los actos de autoridad que estime no se ajusten a la legalidad.

#### B) Medios.

Los medios a través de los cuales el Estado ejerce el Poder Tributario, son las leyes fiscales, mismas que conservan su vigencia mediante la Ley de Ingresos que anualmente expide el Congreso de la Unión o la Legislatura de cada Entidad Federativa, según se trate de contribuciones federales o locales; en dichas normas tributarias se contienen los diversos supuestos que dan origen al cumplimiento de las obligaciones fiscales, indicadas en cada ley específica (impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos).

Las Leyes Fiscales especiales al ser los instrumentos a través de los cuales el Estado ejerce su Poder Tributario, imponiendo contribuciones a los particulares, deben definir con precisión cuales son los elementos y supuestos de las obligaciones que regulan, los hechos imposables, los sujetos pasivos de las obligaciones que pueden nacer, así como sus objetos, las cantidades de las prestaciones y en su caso las

exenciones cuando las haya; ya que todos estos elementos no deben quedarse al arbitrio de la autoridad administrativa, -- ello para que se cumpla debidamente el principio de legalidad.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación clasifica las contribuciones de índole Federal, en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, indicando además diversas obligaciones a cargo de los sujetos que integran la relación tributaria, con la finalidad de que se observe debidamente lo dispuesto por el Estado, cuando éste ejerce su Poder Tributario.

Por otra parte, entre las obligaciones más importantes de los sujetos pasivos encontramos: la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar las declaraciones respectivas, pagar impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, y permitir los actos de comprobación que realicen las autoridades fiscales a fin de comprobar el acatamiento de las disposiciones tributarias.

Al respecto se manifiesta que el Registro Federal de Contribuyentes, es el medio a través del cual el Estado identifica a las personas físicas o morales mediante un número clave, que servirá para llevar el resumen del cumplimiento de las prestaciones fiscales a que estén afectos los contribuyentes y para controlar todas las manifestaciones o promociones que se presenten ante las autoridades hacendarias.

Las declaraciones de impuestos, son las manifestaciones que efectúan los contribuyentes de los ingresos que obtienen, de las operaciones que efectúan o de la no realización de alguno de los supuestos anteriores, en donde se puede señalar que existe cantidad a enterar o que no existe tributo a pagar.

Unicamente deberán presentar declaraciones, los sujetos que se encuentren obligados a ello, de acuerdo con lo que dispongan las leyes fiscales.

Ahora bien, en cuanto a las contribuciones que son los medios a través de los cuales el Estado se allega recursos - para sufragar los gastos públicos, el Código Fiscal Federal las clasifica en su artículo 2o. en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, entendiéndose por estos:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las que generan las aportaciones de seguridad social y los derechos."

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

"Derechos son las contribuciones establecidas en la Ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación."

Por último, al Poder Ejecutivo Federal en su carácter de Administrador Fiscal, le corresponde determinar o comprobar en materia Federal, cuando se han producido en la realidad los hechos o situaciones que generan la obligación de enterar contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los-



pagos o bien verificar si las prestaciones que se han otorgado se encuentran ajustadas a la ley, correspondiendo tal tarea a Órganos de la Administración Pública Centralizada (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), a las Tesorerías de los Estados, en los casos de que existan acuerdos de coordinación fiscal y los Órganos de la Administración Pública Paraestatal (I.M.S.S., INFONAVIT). La anterior función la realizan los Poderes Ejecutivos de las Entidades Federativas en tratándose de contribuciones locales.

C) Objetivos.

El Estado moderno persigue alcanzar entre otras finalidades al ejercer su Poder Tributario, las siguientes:

1.- Obtener recursos suficientes para realizar las - - atribuciones que le son inherentes al Estado mismo, procurando que no falten aquellos para la continuidad de los servicios, porque de lo contrario ocasionaría serios perjuicios a la comunidad.

2.- Se ha convertido en regulador de la economía, por lo tanto al establecer las contribuciones debe tomar en cuenta no lesionar la economía interna y externa del país, fijando impuestos menores a los objetos que puedan ser materia de exportación o que sean necesarios para el desarrollo de la - comunidad y por el contrario determina gravámenes altos a los objetos de importación suntuaria que lesionen a la industria nacional, procurando establecer un sistema tributario para - lograr un desarrollo económico con estabilidad y seguridad.

3.- Busca mediante la imposición de contribuciones el - logro de una distribución de la renta, tratando de evitar la acumulación de riqueza en pocas manos.

Quando el Estado fija el marco impositivo toma en --  
cuenta la capacidad contributiva del causante, persiguiendo-  
lesionar lo menos posible, al sujeto pasivo con menor capaci-  
dad contributiva.

## CAPITULO SEGUNDO

### CONSTITUCIONALIDAD DEL PODER TRIBUTARIO.

En México el Poder Tributario del Estado tiene sus bases en la Constitución General de la República, en la cual se señalan los lineamientos legales que se deben seguir para imponer contribuciones.

A) Al respecto la Constitución, en su artículo 31 -- fracción IV, indica que "son obligaciones de los mexicanos -- contribuir para los gastos públicos, así de la Federación -- como del Estado y Municipio en que residan, de la manera -- proporcional y equitativa que dispongan las leyes", de lo -- cual se desprende:

1.- La obligación constitucional que tienen los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, aunque no menciona a los extranjeros como obligados a ello, dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que también se impone a los extranjeros, en atención a lo dispuesto por la Ley de Nacionalidad y Naturalización que en su artículo 32 indica: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligados a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcanzan a la generalidad de la población donde residen..."; así como lo ordenado por las diversas leyes fiscales, esto es, - el Legislador ordinario establece que los no nacionales también deben aportar, en los casos y situaciones que señalen -

las leyes, ya que también estos gozan de los servicios que presta el Estado.

Lo anterior es en base a que el Estado, al imponer las contribuciones, grava hechos o situaciones que al darse en la realidad dan origen a la obligación tributaria, sin importar si los sujetos que realizan dichas hipótesis son nacionales o extranjeros. Lo importante para él, es que la persona encuadre su actividad en el presupuesto de hechos señalado en la norma fiscal.

2.- que las entidades que tienen derecho a percibir contribuciones son la Federación, los Estados y Municipios, toda vez que aquellos requieren recursos para hacer frente a los gastos que ocasiona la realización de sus funciones. La obtención de esos medios se logra mediante prestaciones fiscales impuestas a personas físicas, morales, nacionales o extranjeras, cuando éstas realizan o encuadran sus conductas en los supuestos de las diversas normas tributarias indicadas en la Ley de Ingresos que expide anualmente el Congreso de la Unión o la Legislatura de cada Estado.

El Congreso de la Unión fija cada año en el periodo ordinario de sesiones qué contribuciones percibirá la Federación en el ejercicio fiscal siguiente.

Los Estados, a través de sus respectivas legislaturas determinan las contribuciones que habrán de recabar y las que a su vez percibirán los municipios.

Del precitado numeral en relación con el artículo 115 de la misma Constitución, encontramos que sólo la Federación y los Estados pueden imponer contribuciones, ya que los muni

cipios únicamente podrán recaudar las que las Legislaturas de los Estados les fijan, no pudiendo cobrar ninguna otra, además de que los Estados sólo pueden establecer prestaciones, siendo éstas de aplicación exclusiva en su circunscripción territorial únicamente; esto es, a las personas que realicen actos en ellos o que efectúen un supuesto de hecho que origine el nacimiento de una obligación tributaria en ellos.

De lo indicado en los dos puntos anteriores se puede concluir que en la relación tributaria que señala la Constitución General de la República, existen dos sujetos, por una parte el activo (la Federación los Estados y los Municipios), siendo cualquiera de ellos según le corresponda el encargado de recaudar las contribuciones que se establecen cuando el Estado ejerce su Poder Tributario, a través de las leyes que expide el Congreso de la Unión o las Legislaturas de los Estados; y por la otra parte, el sujeto pasivo, o sea las personas físicas, morales, nacionales o extranjeras obligadas al cumplimiento de la prestación; teniendo estos sujetos que actuar conforme a la ley previamente establecida.

3.- Se determina el principio de legalidad para imponer las contribuciones, ya que éstas para su validez deben estar establecidas en leyes.

Al respecto, DE LA GARZA dice que dicho principio significa "que la Ley que establece el tributo debe definir, cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad admi--

nistrativa. La Ley debe establecer las exenciones. (2)"

El principio de legalidad implica que las leyes reglamentarias que establecen las contribuciones, deben contener todos los elementos necesarios para identificar en qué momento nace la obligación del sujeto pasivo para con el Estado - de otorgar la prestación y cómo deberá hacerse ésta; por lo tanto, deben precisar: el objeto, los sujetos obligados, los hechos o situaciones que la generan, la base para determinar la cantidad de la prestación y la tasa correspondiente, señalando además las facultades de la autoridad para el cobro y recaudación, los derechos de los particulares y el o los casos de exención a esa contribución, en la inteligencia de -- que por mandato Constitucional ninguna Ley Tributaria podrá tener efectos retroactivos.

Además, las contribuciones deben establecerse en leyes específicas, se deberán indicar su vigencia en la Ley de Ingresos de la Federación o en la de los Estados, según se trate de contribuciones Federales o Locales, las cuales serán expedidas por las legislaturas correspondientes, ya que sin éste requisito no se podrá recaudar ninguna prestación que no esté fijada en dichas normas. La finalidad que se persigue con ello es que los contribuyentes tengan certeza respecto de las obligaciones de índole tributario que habrán de observarse cada año y realizar todos los actos que sean necesarios para su cumplimiento.

Las Leyes de Ingresos tanto Federal como Estatales, en donde se la vigencia a las distintas contribuciones fiscales,

( 2 ) GARZA DE LA, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, 13a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1985, pp.265 y - 266.

únicamente rigen un año, por ello es importante para que se pueda exigir legalmente una contribución, que ésta se encuentre vigente en la Ley de Ingresos respectiva.

4.- que las contribuciones establecidas a los particulares se deben destinar a cubrir los gastos públicos, considerando estos, como toda erogación hecha por el Estado destinada a satisfacer las necesidades sociales e individuales de los miembros de la colectividad.

Cuando el Estado fija las contribuciones que han de enterar las personas persigue diversas finalidades, algunas solamente fiscales; otras tienen objetivos fiscales y extrafiscales, por el destino que se le da a su rendimiento, teniendo un fin inmediato que sería contribuir a los gastos públicos y un mediato como la división de las grandes propiedades, protección a la industria, comercio y por último los tributos con objeto exclusivamente extrafiscal, que por su propia estructura y mecanismo no producen ingresos al Erario y además son violatorios del artículo en examen.

5.- Exige que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, tratando de lograr con ello justicia tributaria, dado que se considera que tienen que ser generales, persiguiendo que todos los que tienen capacidad contributiva paguen alguna prestación, y existiendo uniformidad en el trato de situaciones iguales.

Que sean proporcionales significa que los sujetos de igual capacidad de pago deben soportar la misma carga fiscal, en tanto que ésta debe ser diferente tratándose de sujetos con distinta capacidad de pago.

MARGAIN MANATOU, señala "que sean equitativas quiere - decir que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación (3)."

Es muy difícil dar una definición de proporcionalidad y equidad que sea general a todas las contribuciones, ya que para los impuestos se toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos, en los derechos se considera el costo de los servicios prestados, en las aportaciones de seguridad social, cubrir en parte los posibles beneficios que se otorguen y en las contribuciones de mejora las ventajas económicas de la realización de dicha obra.

Por lo tanto, al hablar de proporcionalidad y equidad de las contribuciones debemos entender éstas como justicia tributaria, como la justa repartición del gasto público entre los gobernados.

B) El Poder Tributario del Estado, es ejercido por - este a través del Poder Legislativo por disposición expresa de la Constitución, ya que ésta en su artículo 73 fracción VII, establece que el Congreso tiene facultad para imponer - las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, siendo la Cámara de Diputados la encargada en un principio de la discusión de la iniciativa de la Ley de Ingresos, esto es, - dicha Cámara discutirá primero que la de Senadores las contribuciones que a su juicio debe decretarse a cubrir el presupuesto de egresos (Artículo 74 fracción IV del Ordenamiento en cita).

El Poder Legislativo al elaborar la Ley de Ingresos de

( 3 ).--MARGAIN MANATOU, Emilio, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, 1ª Edición, - Editorial Universitaria Potosina, México 1957, p. 109.



cada año señala qué contribuciones estarán en vigor, estableciéndolas en el renglón correspondiente. Si alguna contribución no quedara incluida en dicha ley, no podrá ser recaudada legalmente en el ejercicio fiscal para el cual se formuló esa norma.

El Congreso al establecer las contribuciones, no tiene más límite para fijar éstas que decretar las necesarias a cubrir exclusivamente el presupuesto, no pudiendo el Estado imponer prestaciones para que el mismo atesore riqueza, sino solamente para solventar el gasto público.

La Constitución fija una serie de fuentes impositivas exclusivas de la Federación y señala que todo aquello que no esté reservado a ésta lo pueden gravar los Estados o ella misma.

De lo anterior se deduce que la Federación para establecer sus contribuciones tiene una serie de fuentes impositivas exclusivas, pudiendo ejercer dicha atribución sobre otras materias que no sean competencia exclusiva de ella, en razón de que la misma Constitución le otorga esa facultad, con la única limitante de que sea para solventar el presupuesto.

Los Estados establecen sus contribuciones y las de sus Municipios, para cubrir su presupuesto, en la forma antes señalada, pero no pueden invadir el campo impositivo reservado exclusivamente a la Federación.

La forma en que la Federación y los Estados pueden establecer sus contribuciones en las materias que por disposición constitucional no son exclusivas de la Federación, da lugar a la doble imposición tributaria sobre un mismo objeto;

para evitar la duplicidad de contribuciones y hacer con esto las contribuciones más justas, en la actualidad se ha puesto en práctica la coordinación fiscal, entre la Federación y los Estados con lo cual se trata de remediar el problema.

Por otra parte, se ha discutido mucho la existencia de algunas contribuciones que se canalizan a un fin específico y se alega que violan el principio de destino a los gastos públicos. Al respecto FLORES ZAVALA dice: "tales tributos -- que se establecen para un fin específico no son violatorios de la Constitución, ya que con ellos se persigue prestar un servicio público para los gobernados (4)."

Es importante precisar que todas las contribuciones -- por lo general no se destinan a fines específicos, como lo podemos comprobar en el presupuesto de egresos de cada año.

Ahora bien, una vez delimitado el marco constitucional que le confiere al Estado la facultad de establecer contribuciones fiscales, es importante señalar que la obligación que tienen los particulares de permitir actos de fiscalización, deriva de la propia Constitución, pues tal atribución se -- otorga al Estado, con el fin de que verifique el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales, por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria, situación que se -- justifica, pues con ello se da plena vigencia a lo establecido por el Estado al ejercer su poder tributario, ya que de -- no ser así, no tendría caso que el Estado tuviera la facultad de imponer contribuciones para cubrir su presupuesto, sino -- pudiera comprobar el acatamiento de dichas disposiciones.

( 4 ) FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, - 25a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1984. p. - 155.

En efecto, el antepenúltimo párrafo del artículo 16 -- y la fracción I del diverso 89, ambos de la Constitución General de la República, facultan al Estado a través del Poder Ejecutivo, a realizar actos tendientes a vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales que expida el Congreso de la -- Unión; disposiciones que tendrán que observar en sus justos términos tanto la autoridad administrativa cuando pretenda -- verificar el cumplimiento de prestaciones fiscales, como los particulares que deberán permitir tales actos, siempre y -- cuando éstos se ajusten a las legalidades exigidas para -- ellos.

Es importante tanto para la realización como para permitir actos de comprobación, el que se tenga certeza de qué clase de contribuciones, son las que pretende verificar su cumplimiento, pues como ya se ha señalado existen obligaciones federales y locales, en virtud de que ello servirá para saber qué autoridad es la competente para ejercer actos de fiscalización, ya que tanto la Federación como los Estados tienen facultades de fiscalización; las cuales deberán ejercer dentro de los límites respectivos, teniendo que ser observados obligatoriamente, evitando de esa manera que los -- particulares sean afectados por actos de autoridades incompetentes, que pretendan invadir esferas que no les corresponden; y además para que los contribuyentes conozcan si se encuentran obligados a soportar la actuación de una autoridad o impedirlo por los medios de defensa respectivos.

También debe tenerse presente que en atención a que en la actualidad existe coordinación fiscal entre la Federación y los Estados, estos últimos podrán efectuar actos de comprobación dentro de los límites que se indiquen en los acuerdos de Delegación respectivos, en cuanto a contribuciones de carácter Federal.

## CAPITULO TERCERO

### REGIMEN JURIDICO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION FISCO FEDERAL.

Como ya se ha señalado la Constitución General de la República, le otorga al Estado la facultad de vigilar que -- los contribuyentes cumplan debidamente con sus obligaciones\_ fiscales, recayendo tal actividad por disposición Constitu-- cional en el Poder Ejecutivo, quien a través de órganos espe-- cialmente destinados por la Ley para tal efecto ejercita di-- cha atribución, observando las diversas obligaciones que se\_ le imponen para ello, es decir; ajusta su actuación a lo que indica la Ley, recibiendo dicha actividad el nombre de facul-- tades de comprobación del Fisco.

La autoridad hacendaria al ejercer sus facultades de -- verificación no lo hace de una manera arbitraria, sino que -- rige su actuación al Ordenamiento Legal establecido, evitan-- do así actuar de manera que deje al contribuyente en estado\_ de indefensión; por lo tanto, cuando éste se de cuenta de -- que la actividad del Estado no se ajusta al Ordenamiento Ju-- rídico, puede acudir ante los órganos de control de legali-- dad pidiendo su intervención para que el Fisco ciña su ac--- ción a lo establecido en la Ley.

Lo anterior es importante, toda vez que mediante el -- ejercicio de las facultades de comprobación, el Estado está\_ realizando actos de molestia sobre los particulares, quienes tienen la obligación de permitirlos, siempre y cuando la au-- toridad respete los lineamientos previamente establecidos en la Ley para su ejecución.

Al respecto es conveniente señalar que existen diversos ordenamientos jurídicos que prescriben a quienes corresponde-

el ejercicio de las facultades de fiscalización, y en qué - forma deben actuar esas autoridades fiscales cuando pretenden verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, a saber:

A) Constitución General de la República.

El primer fundamento legal para que la autoridad hacendaria pueda acudir a los domicilios de los contribuyentes, a fin de examinar sus libros, documentación, etc., y comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, lo encontramos en el artículo 16 Constitucional que, en su antepenúltimo párrafo establece: "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 formalidades prescritas para los cateos.". En el primer párrafo, el mismo artículo señala: -- "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino por virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento."; de todo lo anterior se infiere:

1.- que la autoridad que puede realizar actos de comprobación en los domicilios de los particulares es la administrativa, sin que alguna otra los pueda efectuar, ya que por mandato Constitucional, dicha atribución se otorga exclusivamente a la autoridad administrativa.

La autoridad administrativa que expresamente esté autorizada por la Ley para ejercer actos de fiscalización, podrá realizar visitas domiciliarias con la finalidad de verificar

si los contribuyentes han cumplido en sus justos términos - - con las disposiciones tributarias, y en su caso identificar - los hechos que acrediten el incumplimiento, actuando aquella - dentro de los límites señalados en su competencia sin dejar - de observar esta en ningún caso.

2.- Toda orden de visita domiciliaria que se practique - debe estar debidamente fundada y motivada, esto es, en ella - deben de mencionarse las leyes y artículos en que se basa el - mandamiento, el objeto de la revisión e indicarse las razones por las que se consideran aplicables esas disposiciones.

Al indicarse los preceptos legales que sirven de susten - to al acto, aquellos deben contener hipótesis que sean aplica - bles, es decir, disposiciones que facultan a la autoridad a - realizar el acto que pretende efectuar y las disposiciones -- que constriñen a los sujetos pasivos a permitir el acto; los - motivos legales por los cuales se considera prudente la com - probación, teniendo que estar éstos correlacionados con los - preceptos jurídicos que autorizan el acto, ya que no se pue -- den indicar fundamentos y motivos legales que no puedan ser -- vir de sustento al acto que se pretende diligenciar, pues con ello se lesionaría el dispositivo en comento, además de que - el sujeto pasivo debe conocer el porqué del acto, siendo esto a través de la lectura de los preceptos jurídicos y los razo - namientos que externe la autoridad en la orden.

Esto encierra una garantía de seguridad jurídica, al -- establecer que la autoridad debe justificar su actuación y -- además razonar su proceder, porque al expedir y realizar un - mandamiento de ejecución está afectando la esfera jurídica de un contribuyente.

3.- Las visitas deoen cumplir con ciertas formalidades:

a).- Toda orden de auditoría debe ser por escrito, prohibiéndose las visitas sin este requisito, toda vez que lo -- que autoriza a la autoridad a través de su personal fiscalizador para realizar todos los actos tendientes a la comprobación de la situación fiscal de un contribuyente, lo es el manda--- miento de revisión, esto es, todos los actos realizados durante una visita son efectuados al amparo de la orden de verifi--- cación en donde se indica el alcance de la misma.

b).- Debe provenir de autoridad fiscal competente, esto es, requiere que la orden sea emitida y ejecutada, por quien\_ por razón de materia y circunscripción geográfica, tenga fa--- cultades para ello, debiendo tener expresamente señaladas en\_ la Ley tales atribuciones, ya que éstas no podrán en ningún - caso ser inferidas.

c).- En el mandamiento se debe hacer constar la autori--- dad que lo emite, el particular o empresa que se debe visitar, el lugar o lugares en que debe practicarse la auditoría el ob\_ jeto de la diligencia (obligaciones y períodos que se van a - verificar), y el nombre de las personas que la practicarán.

Esto es, en dicho documento se tiene que precisar clara\_ mente que autoridad es la que gira la orden; quienes son los\_ auditores autorizados para efectuarla, a los que el visitado\_ deberá permitir el acceso al sitio o sitios donde podrá ser - diligenciada la comprobación, y proporcionarles todos los ele\_ mentos relacionados con su situación fiscal que le sean solici\_ tados; el contribuyente que debe soportar la visita; obliga\_ ciones fiscales y períodos que se pueden revisar; y lugares - donde podrá ser efectuada la verificación.

Lo anterior con la finalidad de que el personal que realice la comprobación actúe dentro de los límites precisados - en la orden, los cuales no pueden dejar de observarse, ya que de lo contrario se violaría el derecho del contribuyente visitado, además de que este último en base a la orden sacará el límite de los actos que deberá permitir.

d).- Es pertinente indicar que la orden de visita deberá ser entregada a la persona que afronte la revisión, lo cual se desprende de una interpretación hermenéutica del artículo en cita, toda vez que solamente así el visitado podrá tener seguridad jurídica respecto del acto que se pretende realizar y conocerlo ampliamente.

e).- Al concluir la revisión se debe levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la comprobación.

Es necesario que se elabore un acta de la revisión, en donde se haga constar lo conocido durante la verificación, siendo avalada la veracidad de los hechos plasmados en tal documento por la participación de dos personas ajenas a las de la relación tributaria establecida con motivo de la visita, designadas por el visitado y en la ausencia o negativa de éste por los auditores, como testigos para tal acto, con lo que se persigue que los eventos consignados en el acta sean ciertos y no falsos, pues de ser en esta última forma, es evidente que los testigos no firmarían como tales el documento, ya que no les habrían constado los hechos consignados en él.

Es importante que la autoridad observe estos requisitos



tos, toda vez que con ello se cumplen los extremos indicados en la Constitución, respecto a los requisitos que deben reunir los actos de comprobación de la autoridad, los cuales no pueden realizarse en forma arbitraria, sino observando las formalidades para ellos establecidos.

El mandamiento expedido por autoridad fiscal será con la finalidad de verificar obligaciones de índole tributario, esto es, únicamente justificará actos tendientes a la comprobación de la situación fiscal de un contribuyente.

Ahora bien, el artículo 89 fracción I de la propia - - Constitución, faculta al Poder Ejecutivo del Estado a realizar actos de fiscalización sobre los contribuyentes, para verificar si éstos han cumplido en tiempo y forma con las disposiciones fiscales que les imponen las leyes tributarias -- que expide el Congreso de la Unión.

Lo anterior es así, puesto que dicho precepto establece como facultades y obligaciones del Primer Mandatario de la Nación, "las de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en su esfera administrativa a su exacta observancia", esto es autoriza al Titular del Poder Ejecutivo a que provea lo necesario para que las leyes -- que expida el Congreso de la Unión sean cumplidas por los -- obligados a ello, y como entre dichas leyes se encuentran -- las de carácter fiscal, ello implica que deberá vigilar el -- acatamiento por parte de los contribuyentes de las diversas obligaciones de carácter fiscal que se les imponen, haciendo esto mediante actos de control, como lo es la obligación de -- presentar solicitudes de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, obtención de claves individuales de determinadas contribuciones, presentación de declaraciones, etc., o

a través de actos de fiscalización como son, la revisión de declaraciones, la verificación de dictámenes de estados financieros o mediante la práctica de visitas de auditoría.

Lo dispuesto por el artículo en comento, viene a otorgar facultades de fiscalización al Poder Ejecutivo, lo cual aunado a lo señalado en el antepenúltimo párrafo del diverso 16 del mismo cuerpo legal, nos lleva a concluir que la autoridad administrativa goza de atribuciones para practicar actos de comprobación, tendientes a verificar si los contribuyentes han acatado en sus justos términos las disposiciones de índole tributario contenidas en las leyes que expide el Congreso Federal.

Al ser otorgada tal facultad al Poder Ejecutivo, ésta a través de órganos específicos tanto de la Administración Centralizada como de la Paraestatal, conforme a la Constitución y a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, puede realizar actos de comprobación del cumplimiento de prestaciones de naturaleza fiscal; esto es así, toda vez que el artículo 90 de la Carta Magna define que "la Administración Pública Federal será Centralizada y Paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso", por lo que los actos de verificación que realicen las autoridades fiscales centralizadas y las que efectúen las diversas que integran la Paraestatal, siempre y cuando estén autorizados por Ley para ello, serán apegados a derecho, por así establecerlo la Constitución.

#### B) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Esta Ley atendiendo los lineamientos establecidos por la Constitución Federal, señala las bases de organización de

la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal, definiendo qué órganos de la Administración pertenecen a una y a otra forma.

Para el presente trabajo, unicamente es importante destacar que la Administración Centralizada se integra en parte por las Secretarías de Estado y la Administración Paraestatal se forma en parte por organismos descentralizados. Siendo los órganos que integran ambas entidades autoridades administrativas.

Por lo que toca a la Administración Pública Centralizada, la Ley en cita establece en sus artículos 14, 16 y 18, -- que cada Secretaría de Estado estará a cargo de un Titular, -- quien para el despacho de los asuntos de su competencia contará con diversos funcionarios; que las unidades administrativas que integran una Secretaría serán precisadas en el Reglamento Interior de cada Dependencia, en donde se indicarán las atribuciones que le corresponden a cada unidad, el cual será expedido por el Presidente de la República; y que al Titular de cada Secretaría le corresponde originalmente el despacho de los asuntos de su respectivo ramo, quien para la mejor organización del trabajo podrá delegar sus facultades en los -- funcionarios que le auxilien, salvo las atribuciones que por disposición legal deban ser ejercidas precisamente por ellos.

De lo anterior se deduce: Que la competencia que otorga la Ley en comento a cada Secretaría, será ejercida por los diversos funcionarios a cargo de los órganos establecidos en el Reglamento interior de cada Dependencia, en donde se precisará el alcance de las atribuciones, teniéndose que observar tales disposiciones por los distintos funcionarios en el ejercicio de sus facultades; que el Reglamento de distribución de

competencia y organización de cada Secretaría de Estado será expedido por el Presidente de la República; y que también se autoriza al Titular de cada Secretaría a delegar en diversos funcionarios subordinados, facultades para el mejor despacho de los negocios de cada entidad, excluyendo de la posibilidad de delegación a las facultades que la Ley otorga en forma exclusiva para su ejercicio al Titular del Rango.

La Ley en comento establece en su artículo 17, la posibilidad de que las Secretarías de Estado, cuenten con órganos administrativos desconcentrados en el Territorio Nacional, quienes tendrán facultades específicas para resolver en materias relativas a la Secretaría de que dependen, siendo ello exclusivamente en su ámbito territorial especialmente designado, sin que puedan extralimitarse en sus atribuciones. -- Los órganos desconcentrados estarán jerárquicamente subordinados a las Secretarías respectivas es decir, realizarán sus funciones atendiendo a los lineamientos que aquellas les fijan.

Ahora bien, este ordenamiento jurídico en su artículo 25, determina las Secretarías de Estado con que cuenta el Poder Ejecutivo de la Unión para el despacho de los negocios del orden administrativo, destacando entre ellas la de Hacienda y Crédito Público, que de acuerdo con el numeral 31 del mismo cuerpo legal, tiene facultades en materia federal para: cobrar impuestos, derechos y aprovechamientos, en los términos de las Leyes relativas efectuar inspecciones y reconocimiento de existencias para asegurarse de que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales.

Atento a lo anterior, si esta Ley que es la que distribuye la competencia entre los diversos órganos de la Adminis-

tración Pública Federal, determina que de entre las entidades que integran la Administración Centralizada Únicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, será el Órgano del Gobierno Federal encargado de vigilar que los contribuyentes cumplan las disposiciones fiscales de índole federal relativas y autoriza a la misma para verificar el cumplimiento de aquellas, ninguna otra Dependencia de la Administración Pública Centralizada puede efectuarlos.

Es importante señalar que en los casos en que los Estados de la Federación se adhieran al sistema nacional de coordinación fiscal, en esa consideración también tendrán las Tesorerías de los mismos, facultades para exigir y verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales federales convenidas, pero únicamente dentro de los límites que se señalen en los convenios respectivos.

Por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento a lo dispuesto por la Ley en comento, determina en su Reglamento Interior que Órganos centrales y regionales serán los encargados de realizar los procedimientos de fiscalización, al mismo tiempo que indica que funcionarios de los Órganos administrativos estarán autorizados para iniciar y tramitar los actos de comprobación, precisando en los acuerdos delegatorios respectivos los límites dentro de los cuales ejercitarán dicha atribución las unidades regionales o delegando facultades mediante estos entre los diversos funcionarios que integran cada Órgano.

Por lo que respecta a la Administración Pública Paraestatal, la Ley en cita en sus artículos 3 fracción I, y 45, establece que los organismos descentralizados de la federación, forman parte integrante de aquella. Esos organismos con

apoyo en sus propias disposiciones normativas realizan todos los actos tendientes a la consecución de sus fines.

Algunos organismos descentralizados por sus finalidades específicas, efectúan tareas que requieren periódicamente el cumplimiento de obligaciones de índole fiscal por parte de los contribuyentes, recibiendo aquellos el nombre de organismos -- fiscales autónomos, con facultades para determinar, exigir y verificar el cumplimiento de prestaciones fiscales que administran; esto es, entre otras gozan de facultades de fiscalización para comprobar si los sujetos constreñidos por Ley a cumplir ciertas obligaciones fiscales lo han hecho, pero únicamente pueden ejercer sus atribuciones respecto a la contribución que tengan derecho a percibir y no en cuanto a ninguna otra. Las contribuciones que los organismos descentralizados pueden administrar, se precisan en sus leyes respectivas.

Al respecto es conveniente indicar que entre los organismos descentralizados de la Federación que tienen naturaleza -- de organismos fiscales autónomos por disposición de sus propias Leyes, nos encontramos con el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, quienes al formar parte de la Administración Pública Federal pueden al ser autoridades administrativas, -- pues sus leyes que lo rigen los facultan para ello, practicar actos de comprobación sobre los contribuyentes sujetos a sus respectivas esferas de competencia para verificar si aquellos han cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales-relativas, pero debiendo observar todas las formalidades establecidas para tales actos, sin que sea menester abundar más -- respecto de tales órganos, pues la finalidad del presente trabajo, es en cuanto a la actividad fiscalizadora que realiza -- el Estado a través de sus órganos que integran la Administra-

ción Pública Centralizada.

Por último, es conveniente señalar, que es necesario - que la autoridad administrativa al ejercer sus atribuciones de comprobación, observe la distribución de facultades que realiza la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, pues de no ser así, con la actuación de la autoridad se estaría violando la garantía de legalidad que deben guardar los actos de autoridad, ya que estaríamos en presencia de actos realizados por autoridad incompetente lo que originaría la ilegalidad de la actuación.

C) Código Fiscal de la Federación.

En este Ordenamiento Jurídico se otorgan a las autoridades fiscales, facultades para cerciorarse si los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con sus obligaciones fiscales, precisándose los medios de fiscalización -- con que cuentan las autoridades para ello, los actos que pueden realizar dentro de aquellos, el valor de los hechos conocidos durante una revisión, la reserva que se tiene que guardar de ellos, los ejercicios fiscales sobre los cuales se pueden ejercer facultades de comprobación, el valor de los expedientes fiscales integrados mediante atribuciones de revisión y las sanciones a que se pueden hacer acreedores los funcionarios y empleados públicos por practicar visitas de auditoría sin estar facultados para ello.

El Código en cita señala que las autoridades fiscales gozan de facultades para revisar las declaraciones de contribuciones de los sujetos pasivos, comprobar los dictámenes sobre estados financieros emitidos por Contador Público independiente, practicar visitas de auditoría en el domicilio o dependencia de los contribuyentes, de los sujetos pasivos sub-

titulos o solidarios, o aún de terceros, para revisar los libros, documentos que tengan relación con las obligaciones -- fiscales y, a proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes, todo esto con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las -- disposiciones fiscales.

Lo anterior es importante, ya que al amparo de lo indicado en el Código a estudio, las autoridades respectivas -- pueden utilizar en forma individual, conjunta, indistinta o sucesivamente, alguno o algunos de los medios de verificación que se establecen para comprobar si los particulares -- han observado en sus justos términos las distintas leyes fiscales. Además de que el mismo determina cómo deben actuar -- las autoridades al practicar actos de comprobación, ya que -- estos no pueden realizarse según el arbitrio de aquellas, -- sino que tienen que observar ciertas formalidades que no pueden pasarse por alto.

También, el ordenamiento legal en comento, constriñe a los contribuyentes a permitir la actuación de la autoridad y colaborar con ésta en cualquiera de los medios de comprobación señalados, ya sea aportándole documentos, informes o -- permitiendo el acceso a oficinas, bodegas, etc., en la inteligencia que aquellos únicamente consentirán y cumplirán lo que el mismo Código o su Reglamento establezcan (este último únicamente respecto a dictámenes de estados financieros), y no algún otro acto que estos no lo prevean.

Los artículos 40, 42, 48, 52 y 53, del Código en examen, establecen como facultades de las autoridades Hacendarias (para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a fin de determinar la existencia de créditos fis-



cales, dar las bases de su liquidación, comprobar que no existan infracciones a dichas disposiciones), las siguientes:

Revisar las declaraciones de contribuciones; los dictámenes de estados financieros formulados por contador público; realizar visitas domiciliarias de auditoría a los contribuyentes y demás obligados, requerirle la información o documentación respectiva a ellos, a los funcionarios o empleados públicos o a los fedatarios; efectuar la verificación física o avulso de cualquier bien; allegarse las pruebas necesarias y en su caso denunciar los delitos fiscales; y emplear medidas de apremio para hacer cumplir sus determinaciones.

Es importante señalar que el ordenamiento en cita establece que las autoridades fiscales podrán utilizar los medios de fiscalización con que cuentan, en la forma que lo consideren conveniente, es decir, no limita a aquellas a que únicamente ejerciten uno de los medios de comprobación, sino que indica que estos pueden ser utilizados en forma individual, conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que el ejercicio de las facultades de comprobación se inicia con el primer acto verificador que se notifique al contribuyente.

Además establece las formalidades que habrán de observar las autoridades cuando utilicen cualquiera de los medios con que cuentan, no pudiendo por ninguna circunstancia dejar de observarlas, pues con ello se lesionarían los derechos de los contribuyentes y estos estarían en aptitud de acudir ante los Tribunales respectivos.

Por otra parte, es conveniente señalar que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en principio únicamente se encuentran limitadas por la caducidad que puede

operar de aquellas sobre determinados contribuyentes, en los términos de lo dispuesto por el artículo 67 del Código en -- mención, pero no puede pasarse por alto que a la luz de lo -- indicado por el diverso 64 del mismo ordenamiento legal, las atribuciones de determinación y liquidación de las autoridades, están limitadas a que sean ejercidas primeramente sobre el último ejercicio regular por el que se presentó o debió -- presentar declaración y el periodo previo al ejercicio de -- las facultades de revisión, para así poder proceder a determinar y liquidar ejercicios anteriores, lo cual trae como -- consecuencia que la autoridad al comprobar el lapso inmediato al inicio de la revisión, si no encuentra irregularidades, en el no tendrá caso que revise los ejercicios anteriores, -- puesto que no podría efectuar determinación y liquidación de crédito alguno por estar imposibilitada legalmente para ello, salvo que se trate de contribuciones retenidas o que debieron retenerse, las que podrán ser determinadas y liquidadas, siempre y cuando no hubiere operado la caducidad de las facultades de la autoridad para ello.

De conformidad con lo dispuesto en el Código en cita, -- las facultades de comprobación de la autoridad no permanecen en el tiempo en forma indefinida, sino que tienen que cumplir con ciertos extremos de temporalidad para su ejercicio, es decir, deben ejercerse en un tiempo determinado, tratando de que los contribuyentes tengan en un momento dado la certeza de que la autoridad hacendaria no les puede infringir actos de verificación por el sólo transcurso del tiempo, respecto a determinados ejercicios fiscales, puesto que sería -- sumamente costoso y gravoso tener que guardar la documentación contable de por vida, así también persiguiendo que los -- causantes que si cumplen adecuadamente con sus obligaciones -- fiscales, no tengan que soportar una serie de comprobaciones sobre los ejercicios fiscales a que hayan estado afectos, si .

no únicamente sobre el último, lo que permitirá a la autoridad tener elementos para conocer la situación fiscal de los contribuyentes y, en su caso extender sus facultades a los demás ejercicios.

Siendo por ello que el artículo 64, limita a la autoridad a ejercer sus facultades de comprobación, en principio - al último ejercicio de 12 meses por el que el contribuyente presentó o debió presentar declaración antes del ejercicio de sus facultades de verificación, así como por el lapso que -- haya transcurrido entre la terminación del ejercicio y el momento de aplicación de las citadas atribuciones, pudiendo extenderse la revisión a ejercicios anteriores, en forma inmediata o posterior sólo si se descubren irregularidades en el período que se comprueba. Pero esta ampliación de las facultades de revisión a los demás ejercicios, también se encuentra limitada por lo dispuesto en el artículo 67 del mismo Código, que indica que las atribuciones de la autoridad para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales se extingue en el plazo de 5 años, contando estos a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio, o complementarias, pero en cuanto a estas últimas únicamente se empezará a computar la caducidad por los conceptos que -- hayan sido modificados; se presentó o debió presentarse declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron cuando no existe obligación de enterarla a través de declaración; - de que se cometió la infracción, si ésta es de carácter continuo hasta que cese o se realice la última conducta o hecho.

El plazo será de 10 años cuando el contribuyente no -- haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por el ejerci-

cio en que no presente alguna declaración anual, estando obligado a presentarla; si posteriormente la presenta en forma -- espontánea, el plazo será de 5 años, sin que sumado el tiempo transcurrido antes de la presentación y después de ésta, el mismo exceda de 10 años. Precisiéndose que los plazos antes señalados no están sujetos a interrupción.

Todo lo anterior implica que la autoridad al practicar actos de comprobación tiene que ceñir su actuación a la ley, pues en principio deberá limitarse a revisar el período inmediato al inicio de sus facultades de comprobación y en caso de detectar irregularidades en aquel, podrá proceder a verificar los ejercicios anteriores, pudiendo ser esto respecto de los años que no hayan caducado sus facultades de revisión, previas a la época en que ejerció sus atribuciones, según los hechos que se observen durante la comprobación, pero en todo caso deberá obtener elementos suficientes que le permitan actuar legalmente.

Ahora bien, la autoridad podrá concretarse a revisar -- el período o los años que considere conveniente, sin que se encuentre obligada a verificar todos los que la ley le autoriza, así como también podrá ejercer nuevamente sus facultades de fiscalización sobre ejercicios que haya revisado previamente, en los términos de lo dispuesto por el precitado artículo 64.

Por otra parte, el Código regula los diversos actos -- que se pueden suscitar en la aplicación de los medios de -- comprobación con que cuenta la autoridad, a lo cual se pasa a señalar algunos por considerarlos importantes, independientemente de que otros serán estudiados en capítulos siguientes.

El ordenamiento en cita en su numeral 48, regula la -- forma en que la autoridad debe realizar la solicitud de documentos o informes fuera de una visita de auditoría, pero en ejercicio de facultades de comprobación (revisión de declaraciones, y de dictámenes de estados financieros), precisando que la solicitud se debe notificar a la persona señalada en el domicilio manifestado por ésta, ante el Registro Federal de Contribuyentes, y si se trata de persona física, la comunicación podrá efectuarse en su casa habitación o en el lugar donde aquélla se encuentre; indicándose en la solicitud el plazo y lugar donde se deberá cumplir; fijando la obligación del requerido o de su representante legal para otorgar lo solicitado.

Además en su diverso 53, establece los plazos en que -- los particulares deben cumplir los requerimientos relacionados con las facultades de revisión, a saber: de inmediato -- tratándose de su contabilidad, si es durante la práctica de una visita; seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que se notificó la solicitud respectiva, cuando lo pedido sea de lo que debe tener en su poder el contribuyente y esto ocurra durante el desarrollo de una visita que le -- practiquen; quince días contados en igual forma, en los demás casos. Pudiendo la autoridad fiscal ampliar por diez -- días más los plazos señalados, cuando lo requerido sea difícil de proporcionar o de obtener.

Asimismo, en su artículo 40, el Ordenamiento Legal de -- referencia regula los medios de apremio con que cuenta la -- autoridad fiscal para hacer cumplir sus determinaciones, teniendo aplicación en el ejercicio de las facultades de comprobación, ya que dentro de estas la autoridad en múltiples -- ocasiones solicita a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros que soporten algún acto tendiente a obtener -- evidencia del grado de cumplimiento de las disposiciones fig

cales, por parte de los contribuyentes, justificándose las -  
medidas por el fin que se persigue con su imposición, siendo  
aquellas: solicitar el auxilio de la fuerza pública; imponer  
las sanciones respectivas; y solicitar a la autoridad compe-  
tente que proceda por desobediencia a un mandato legítimo de  
autoridad competente.

En relación con lo anterior, el Código de cuenta, en -  
los artículos 85 y 86, establece que son infracciones en que  
pueden incurrir con su conducta los contribuyentes que estén  
afectos a actos de comprobación: la oposición a que se practi-  
que una visita; que no se proporcionen los datos e informes,  
la contabilidad o parte de ella, el contenido de cajas de va-  
lores o los elementos necesarios para comprobar el cumplimen-  
to de obligaciones propias o de terceros, exigidas legalmente  
por las autoridades fiscales; el que no se conserve la conta-  
bilidad o parte de ella; así como la correspondencia que los  
visitadores dejen en depósito; correspondiéndoles sanciones --  
que van de cinco mil hasta doscientos mil pesos, según el ca-  
so.

Asimismo el Código Fiscal en estudio señala en su nume-  
ral 63, que lo que se hubiera conocido por una autoridad fis-  
cal en ejercicio de facultades de comprobación y que conste -  
en sus documentos o expedientes, podrá ser utilizado por cual-  
quiera otra autoridad fiscal u organismo descentralizado con-  
competencia para determinar contribuciones de carácter fede-  
ral, para el efecto de emitir las resoluciones que en derecho  
procedan, esto es, se le da valor probatorio a los elementos  
de que se allegue una autoridad durante una comprobación, --  
para que puedan servir a otras, evitando la duplicidad de ac-  
tuaciones.

Por su parte el artículo 69, indica que los funcionarios y empleados de la autoridad hacendaria, guardarán reserva de la situación fiscal de los contribuyentes revisados o de terceros con ellos relacionados; es decir, que los hechos detectados durante las comprobaciones únicamente en ciertos casos se podrán dar a conocer a autoridades diversas, guardando reserva de ellos el personal que los conozca.

Precisa también, el ordenamiento que se ha venido invocando, el castigo a que se hacen acreedores los funcionarios y empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias, sin mandamiento escrito de autoridad competente, -- siendo aquel de tres meses a seis años de prisión, tratando de lograr con ello, que los empleados oficiales no persigan obtener beneficios personales, actuando en forma independiente, sin obedecer órdenes de autoridad competente, (artículo 114).

Es de señalarse nuevamente, que el Código en estudio es el ordenamiento legal que regula la actividad revisora del Fisco Federal, precisando los medios con que cuenta la autoridad para ello, los actos que puede realizar durante la ejecución de los diversos medios de comprobación, fijando los actos que tienen que permitir o cumplir los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, delimitando el alcance y trascendencia de las actuaciones de la autoridad, las responsabilidades de los funcionarios y empleados públicos que intervienen en los procesos de verificación y los castigos a que se pueden hacer acreedores estos o los particulares que no colaboren con el ejercicio de las facultades de revisión.

A continuación, nos permitimos señalar los preceptos -- del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento que re-

gulan los medios de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal, puesto que en el siguiente capítulo se hará un análisis de cada uno de ellos.

Revisión de Declaraciones, artículos 38, 42 fracciones I, II y IV, 48 y 51, del Código citado.

Revisión de Dictámenes de Estados Financieros, artículos 38, 42 fracciones II, IV y VI, 48, 51, 52, 55 y 56, todos ellos del Código mencionado con excepción de los dos últimos que son de su Reglamento.

Visitas domiciliarias, artículos 38, 42 fracciones II y III, 43, 44, 45, 46, 47 y 53 del Código aludido.

D) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el Reglamento Interior que aquí se cita, se precisan las diversas unidades administrativas que integran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las atribuciones que le corresponden a cada órgano de ella, los titulares de aquellos, y los funcionarios y empleados públicos que los integran, siendo importante el que todo lo anterior se plasme en el ordenamiento en comento, ya que con base en él y en algunos casos en forma conjunta con acuerdos delegatorios de facultades, se tendrá certeza respecto a si la autoridad que emitió, pretende o practica determinada actuación es competente y si el funcionario que ordenó el acto o los que pretenden realizarlo tienen atribuciones para ello, ya que por disposición constitucional es requisito indispensable que todo acto de autoridad sea ordenado y realizado por quien pueda legalmente hacerlo.



Es conveniente indicar que la competencia que se distribuye en el Reglamento a estudio, le fue conferida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que es la encargada por mandato constitucional de repartir las diversas atribuciones del Poder Ejecutivo de la Unión, entre los órganos que lo integran, en tal virtud, el Reglamento Interior en mención, únicamente puede otorgar la competencia dentro de los límites que le fue dada por la Ley Orgánica citada.

Como ya se dijo en líneas anteriores a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le corresponde la función verificadora del cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter federal sobre los contribuyentes; delimitando el Reglamento a estudio, los órganos centrales y regionales de la Secretaría, que podrán realizar la función fiscalizadora e indicando los funcionarios públicos que están autorizados para ordenar y practicar actos de comprobación.

Así las cosas, tenemos que:

I.- La Dirección General de Fiscalización (órgano central), además de normar todas las acciones de fiscalización, se encarga de efectuar revisión de declaraciones y de dictámenes de contadores públicos, la inspección y comprobación mediante visitas domiciliarias del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de impuestos, productos y aprovechamientos federales.

Esta Dirección tiene a su cargo cuatro direcciones de área que son: la Dirección de Revisión de Declaraciones, la Dirección de Revisión de Dictámenes y las Direcciones "A" y "B" de Auditoría Fiscal.

Entre las funciones más relevantes de esta Dependencia se pueden señalar las siguientes:

Proponer para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes, de dictámenes de contadores públicos registrados y de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos, al comercio exterior y los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

Programar para aprobación superior, las actividades de las Administraciones Fiscales Regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas tratándose de impuestos coordinados, en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, para la revisión de declaraciones, de dictámenes de contadores públicos registrados, de auditoría, de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en la materia señalada en el párrafo anterior.

Ahora bien, la Dirección General de Fiscalización que comprende cuatro direcciones de área: de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes y de Auditoría Fiscal "A" y "B" (artículos 60, 61, 62 y 63) del Ordenamiento Reglamentario en estudio, es el órgano central, puesto que tiene competencia primaria en materia de fiscalización, exclusiva sobre determinados contribuyentes y concurrente con la de los órganos regionales, así que puede ejercer sus atribuciones acerca de cualquier causante que se encuentre domiciliado en el -

Territorio Nacional. Dicha dependencia está facultada para-revisar las declaraciones de los contribuyentes, autorizar- a los contadores públicos para formular dictámenes sobre es- tados financieros, verificar los mencionados dictámenes, sus- pender y cancelar en los casos que proceda el registro de -- contadores, ordenar y practicar visitas domiciliarias de -- auditoría, inspecciones, verificaciones, reconocimientos, re- querir documentación, informes a los contribuyentes, respon- sables solidarios o terceros con ellos relacionados, así co- mo realizar los actos que establezcan las disposiciones fis- cales tendientes a comprobar el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes o responsables solidarios, solicitar - el auxilio de otras autoridades por desobediencia a sus man- damientos, comunicar los resultados de las revisiones, e in- formar a la Procuraduría Fiscal de la Federación la presunta comisión de delitos que detecte.

En forma exclusiva a la Dirección General de Fiscaliza- ción se le otorgan facultades para ordenar y practicar embar- go precautorio tendiente a asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio hubiera peligro de que el obligado se ausente o- realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier- maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de obligaciones- fiscales; así como levantarlo cuando proceda. Esta atribu- - ción no le está conferida a las direcciones de área que de- penden de aquella, sino que únicamente la puede ejercitar la Dirección General de Fiscalización, artículo 60, fracción X- Bis, del Reglamento en cita.

Por otra parte, en los artículos 60, 61, 62 y 63 de -- este último, se precisan los funcionarios y empleados de la- citada Dirección General de Fiscalización y de sus Direccio- nes de área siendo estos: El Director General de Fiscalización auxiliado por los Directores de Revisión de Declaraciones -

y de Revisión de Dictámenes; de Auditoría Fiscal "A" y "B". A su vez, estos son auxiliados por: el Subdirector de Revisión de Declaraciones, por los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Revisiones Especiales; de Revisiones de Escritorio; y de Revisión de Declaraciones; el Subdirector de Revisión de Dictámenes, por los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Revisión de Dictámenes "A", "B", "C", "D", "E" y "F"; los Subdirectores, los Jefes y Subjefes de Auditoría Fiscal "A" y "B", así como por los auditores e inspectores que sean necesarios, los cuales podrán realizar las atribuciones que le sean conferidas en los acuerdos delegatorios de facultades, con excepción de los titulares de la Dirección General y las de área que podrán efectuar todas las facultades conferidas a sus unidades administrativas.

Al establecer el ordenamiento en comento los funcionarios y demás personal que integran el órgano administrativo competente para ordenar y practicar actos de comprobación, está delimitando que esas personas sean las únicas encargadas de ordenar o realizar actos propios del órgano, excluyendo a las personas no autorizadas, lo cual es importante puesto que cuando la autoridad aplica facultades de revisión sobre los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la misma debe observar ciertos requisitos legales, los cuales por ningún motivo puede pasar por alto, pues con ello se caería en la arbitrariedad, lo cual en un estado de derecho como el nuestro no procede.

Es importante denotar que la Dirección General de Fiscalización en forma directa o a través de sus direcciones de área y cada una dentro de sus atribuciones, pueden a través de sus funcionarios facultados para ello, ordenar la práctica de los diversos medios de comprobación, así como todos los actos

relacionados con ellos señalados en las leyes fiscales, efectuándolos a través de sus empleados.

2.- Las Administraciones Fiscales Regionales, dentro de las cuales se encuentran las Subadministraciones de Fiscalización, divididas éstas en tres departamentos; de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes y de Auditoría - Fiscal (artículo 133, fracciones X, XI, XIII, XIV, XV, XVI y XXVI del Ordenamiento que se ha venido invocando), son órganos de fiscalización, que tienen competencia en cierta circunscripción geográfica y sobre sujetos con determinados ingresos o características; sus facultades se señalan en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y su competencia en los acuerdos delegatorios respectivos.

Dentro de las atribuciones que les corresponden a las citadas unidades administrativas hay que mencionar que les toca verificar el cumplimiento de contribuciones, sus accesos y de aprovechamientos de índole federal, con excepción de los impuestos al comercio exterior; a los derechos por servicios aduaneros; y a los aprovechamientos en materia de importación o de exportación, revisar las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, los dictámenes de estados financieros emitidos por contador público, autorizar a estos, ordenar y practicar visitas de auditoría, inspecciones y verificaciones, estudiar y analizar la procedencia de la corrección que efectúe el contribuyente de su situación fiscal, con motivo de la notificación del acta parcial que hagan las autoridades que ejerzan las facultades de comprobación y en su caso, emitir la resolución que proceda, requerir a los causantes y demás obligados a la presentación de la documentación e información respectiva, comunicar los resultados de

las revisiones a los particulares y autoridades competentes, así como la posible comisión de delitos fiscales u oficiales a la Procuraduría Fiscal de la Federación y realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales dentro del ámbito de su competencia para comprobar el cumplimiento de aquellas, ejercitando las anteriores facultades respecto de los contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación, que no correspondían a las autoridades fiscales de las entidades federativas conforme a los convenios de coordinación respectivos.

Es conveniente señalar que las Administraciones supra-nombradas podrán efectuar requerimientos para la presentación de documentos o informes, a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados domiciliados fuera de sus respectivas circunscripciones, cuando aquellos tengan relación con los contribuyentes domiciliados en su propia circunscripción territorial, lo cual le da rapidez a los procedimientos que apliquen las autoridades regionales, dado que se evitan tardados trámites ante órganos similares que puedan actuar en colaboración.

Las facultades de los diversos órganos de las Administraciones en comento, se encuentran establecidas en el artículo 133 del Reglamento Interior precitado, delegándose al Secretario de Hacienda y Crédito Público mediante acuerdo delegatorio de facultades, en principio a los Titulares de las Dependencias Regionales e indicando en igual forma, cuáles atribuciones podrán ser ejercidas por los demás funcionarios de los órganos que las integran, entre otros, el Subadministrador de Fiscalización y los Jefes de Departamento que componen la Subadministración citada de cada Unidad Administrativa.

Ahora bien, para nuestro estudio nos interesa saber que cada Administración se encuentra a cargo de un Administrador Fiscal Regional del que dependen la Subadministración de Recaudación, los Departamentos de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes, de Auditoría Fiscal y los auditores e inspectores que sean necesarios.

Las atribuciones de revisión de los órganos regionales son ejercidas por el Titular de la Dependencia, por el Subadministrador de Fiscalización o por los Jefes de Departamento con facultades de revisión que integran las Administraciones, siendo los dos funcionarios primeramente nombrados los únicos encargados legalmente de ordenar y practicar a través de los auditores e inspectores, actos de comprobación sobre contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, (en los términos del Acuerdo Delegatorio respectivo). - Es importante indicar que el Jefe del Departamento de Auditoría Fiscal, no tiene facultades para ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones ni verificaciones.

El Titular de la Administración y el Subadministrador de Fiscalización, podrán ordenar y realizar cualquier acto de los señalados en las disposiciones fiscales respectivas dentro de los medios de fiscalización, puesto que las facultades relativas le son otorgadas a ellos sin limitaciones, lo cual no sucede con los jefes de los departamentos de Revisión de Declaraciones, de Revisión de Dictámenes y de Auditoría Fiscal, los que únicamente podrán realizar las atribuciones relacionadas con la materia que conozcan, esto es, deben ceñirse a - - efectuar los actos y revisiones a que estén facultados, pero podrán requerir documentación e información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados,

en cualquiera de los medios de fiscalización que se practique.

Cabe destacar que existe concurrencia de facultades entre el Órgano central (Dirección General de Fiscalización y - sus Direcciones de Área) y los regionales (Administraciones), respecto a facultades de comprobación, toda vez que tanto unos como los otros pueden ordenar y ejercitar revisiones a través de sus funcionarios y empleados, con la limitante de que los Órganos regionales únicamente pueden ejercer sus atribuciones sobre contribuyentes que se encuentren dentro del Territorio asignado y con determinados ingresos o características previamente precisadas.

Lo cual implica que a las Administraciones les está -- prohibido practicar actos fiscalizadores sobre contribuyentes que por sus ingresos, características o por su domicilio quedan fuera de las competencias establecidas, quedando reservados dichos causantes en los dos primeros casos a la potestad de la autoridad central, la cual puede ejercer sus facultades respecto a cualquier contribuyente domiciliado en Territorio-Nacional, y en el último caso a la Administración que corresponda en razón de la Territorialidad asignada.

Los Organos Regionales tienen que observar el ámbito de su competencia que les es otorgada, pues de lo contrario practicarían actos de autoridad incompetente, lo cual está prohibido y sancionado por la Ley con la ilegalidad de la actuación, dando como consecuencia que todo lo actuado quede sin efecto.

En materia fiscal federal, la determinación del campo de acción de las Administraciones Fiscales Regionales, se ha en- acuerdos delegatorios de facultades, en los cuales se precisan los límites territoriales y el tipo de contribuyentes sobre --



los cuales se pueden ejercer las atribuciones conferidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En igual forma, mediante los acuerdos en cita se delegan facultades en diversos funcionarios tanto de las Administraciones como de las unidades centrales, lo cual será materia de estudio en el punto siguiente.

Por último, es de señalarse que las Administraciones de antecedentes se encuentran limitadas a ejercer sus atribuciones dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo delegatorio respectivo, lo que no sucede con los órganos centrales, los cuales ejercen su competencia sin límites territoriales o características de los contribuyentes.

#### E) Acuerdo Delegatorio de Facultades.

Este ordenamiento jurídico es expedido por el Secretario del Ramo, con la finalidad de delegar en algunos funcionarios ciertas facultades o conferir a unidades regionales - atribuciones que también le corresponden a los órganos centrales de dicha dependencia, en estos casos sirve para delimitar el área geográfica y el tipo de contribuyentes sobre los cuales las unidades regionales pueden ejercer sus atribuciones - previamente indicadas en el Reglamento Interior de la Secretaría. Dicho acuerdo es formulado con apoyo en lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y los diversos 4, 6 fracción XIX, y 131 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda.

Es importante señalar que únicamente podrán ser materia de delegación, las facultades del Secretario de Hacienda que por disposición reglamentaria no leban ser ejercidas directa-

mente por él, sino que pueden ser ejecutadas por los servi-  
dos públicos de las unidades administrativas que integran la  
Secretaría; y que la delegación la efectúa únicamente el Se-  
cretario del Ramo y no algún otro funcionario de la dependen-  
cia.

Los acuerdos en comento pueden versar sobre: la aiscrip-  
ción orgánica de las unidades administrativas referidas en el  
Reglamento Interior de la Dependencia, a la Secretaría o a --  
las Subsecretarías que la componen; delegación de facultades--  
en los funcionarios de los órganos que integran la Secretaría;  
y señalarle a las unidades administrativas regionales, su núme-  
ro, la sede, la fecha de iniciación de actividades y su cir-  
cunscripción territorial.

Por otra parte, cuando mediante acuerdo se deleguen fa-  
cultades asignadas en el Reglamento Interior de la Depend--  
encia a una unidad administrativa de la misma, aquella conserva  
sus atribuciones, existiendo en tal caso esta concurrencia  
de facultades, pudiendo cada unidad ejercer sus atribuciones  
relativas, observando los límites otorgados a cada una, artícu-  
lo 146.

En este punto es importante señalar el criterio susten-  
tado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de -  
la Nación en el sentido de que no existe concurrencia de fa-  
cultades, es decir lo que se delega se delegó y ya:

"DELEGACION ADMINISTRATIVA DE FACULTADES.- CARACTERISTI-  
CAS.- La delegación administrativa de facultades es un  
acto individual y concreto al través del cual el supe-  
rior jerárquico transfiere parte de sus atribuciones al  
inferior, dándole a éste una competencia exclusiva, una

jurisdicción propia e independiente, de manera tal que no puede existir la posibilidad de que un Órgano superior conozca de la materia que se le asignó taxativamente y en forma expresa a - un Órgano subordinado, -- precisamente porque al través de la norma jurídica - - (acuerdo delegatorio de facultades) se le atribuyó a - un solo Órgano la facultad de realizar un acto excluyendo, por consecuencia, la concurrencia alternativa." (5)

Criterio opuesto sostiene la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación pues en su Jurisprudencia No. 170, -- establece:

"DELEGACION DE FACULTADES.- NO PRIVA DE SU EJERCICIO A LA AUTORIDAD QUE REALIZA, DE CONFORMIDAD CON EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO-PUBLICO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1980.- - El artículo 118 del Reglamento mencionado previa expresamente que las facultades concedidas en dicho ordenamiento a las unidades administrativas serían conservadas por éstas, aún en el caso de que el Secretario las delegara a otras unidades. En consecuencia, si bien, - por acuerdo 101-27 el Secretario de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el artículo 4o. del Reglamento en cita, delegó en las Administraciones Fiscales Regionales facultades que originalmente correspondían, conforme al artículo 66 del Ordenamiento Legal en cita, a la Dirección de Liquidación dependiente de la Dirección Técnica, ello de ninguna manera implica que tal - Dependencia perdiera las facultades que le otorgaba el citado precepto para liquidar impuestos federales e -- imponer las sanciones respectivas, dada la disposición expresa del artículo 118 en este sentido, por lo que -

se concluye que coexiste la competencia de estas unidades en esa materia." (6)

Atento a lo dispuesto por el artículo Segundo Transitorio del actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, las decisiones de delegación de facultades perduran en el tiempo, en lo que no se opongan a aquel, siendo por ello importante que cuando una autoridad fiscal pretenda basar su competencia en un acuerdo delegatorio expedido con apoyo en un Reglamento Interior derogado, aquel no debe contravenir las normas que da el nuevo reglamento, para poder servir de sustento a la actuación de la autoridad.

Actualmente conforme a lo indicado en el Reglamento citado, vigente a partir del 26 de agosto de 1983, los acuerdos delegatorios que no se contrapongan a dicho ordenamiento continúan en vigor.

Es conveniente precisar que para que una autoridad pueda sustentar su actuación en un acuerdo delegatorio, es necesario que éste no haya sido dejado sin efectos, ya sea que esto ocurra mediante la expedición de uno nuevo que indique lo relativo, o como puede suceder con la emisión de un nuevo reglamento interior que substituya al que sirve de sustento al acuerdo, pudiéndose indicar en el nuevo ordenamiento reglamentario si continúan en vigor los acuerdos delegatorios o se limita su existencia a que no contravengan las disposiciones reglamentarias nuevas, pues de ser así el acuerdo dejaría de servir de sustento a la actuación de la autoridad respectiva. En la realidad se pueden dar las siguientes hipótesis: que se deje sin efectos una parte del acuerdo, subsistiendo la que

( 6 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia, 1978-1983, México, 1984, p. 197.

no sea modificada, o en su totalidad que el acuerdo sea dejado sin efectos.

Ahora bien, es importante hablar del acuerdo 101-285 de 15 de julio de 1981 (7), y del diverso 101-620 de 3 de julio de 1984 (8), dado que en el primero de ellos se determinó el número, el nombre, la sede y las áreas geográficas que les corresponden a las Administraciones Fiscales Regionales del Distrito Federal y las que se encuentran ubicadas en los Estados de la República, artículo Décimo Segundo, el cual goza de vigencia en esta parte, por mandamiento del actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues las anteriores disposiciones no se oponen en manera alguna al Ordenamiento Reglamentario.

Por otra parte, en el Acuerdo 101-620 en su artículo -- Primero, fracción II, punto "C", "D" y "E", en lo que toca a la materia que nos ocupa, se delegan diversas facultades contenidas en el Reglamento Interior de la Secretaría, a funcionarios de las Direcciones de Área de la Dirección General de Fiscalización, pretendiendo con ello lograr que el procedimiento de revisión sea rápido y se adecúe a cada caso en particular; entre las atribuciones delegadas encontramos:

En el Subdirector de Revisión de Declaraciones, las de revisar las declaraciones de los contribuyentes y responsables solidarios, realizar lo procedente en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; requere--

( 7 ) ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES 101-285, Diario Oficial de la Federación de 20 de julio de 1981.

( 8 ) ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES 101-620, Diario Oficial de la Federación de 12 de julio de 1984.

rir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados la presentación de documentación e informes que sean necesarios para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales; y comunicar los resultados obtenidos tanto a las autoridades fiscales como a los particulares (artículo 61 fracciones V, VI, VII, VIII y IX).

A los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Revisiones Especiales, de Revisiones de Escritorio y de Revisión de Declaraciones, todas las indicadas en el párrafo precedente, salvo lo relativo a repartos de utilidades (artículo 61 fracciones VI, VII, VIII y IX).

En el Subdirector de Revisión de Dictámenes, la de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, para que proporcionen la documentación e información que sea necesaria para verificar el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales y la de comunicar los resultados a las autoridades fiscales, (artículo 62, fracciones VII y VIII).

A los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Revisión de Dictámenes "A", "B", "C", "D", "E" y "F", únicamente la facultad de comunicar los resultados de las revisiones a las autoridades fiscales (artículo 62, fracción VIII).

En el Subdirector de Auditoría, las de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios, y demás obligados, la presentación de documentación e informes y proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, comunicar los resultados de los actos de comprobación a las autoridades fiscales, informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación los hechos que puedan constituir delitos fis

cales u oficiales (artículo 63 fracciones VII, VIII y X).

En los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Auditoría, comunicar los resultados de los actos de comprobación - respectivos a las autoridades fiscales (artículo 63 fracción VII).

Ahora bien, en el artículo Segundo del Acuerdo en comentario, se delegan a los titulares de las Administraciones -- Fiscales Regionales las facultades señaladas en el artículo 133 del Reglamento multialudido, y en diversos funcionarios de las Administraciones, las siguientes facultades:

En el Subadministrador de Fiscalización, la de ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como los demás actos permitidos por las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, revisar las declaraciones de los contribuyentes, los dictámenes de estados financieros; requerir a los causantes, responsables solidarios o terceros información o documentación; comunicar los resultados de las comprobaciones tanto a las autoridades como a los particulares; valorar la procedencia de la corrección que efectúe el contribuyente de su situación fiscal, con motivo de la notificación del acta parcial que realicen las autoridades en ejercicio de facultades de -- comprobación; y en su caso, emitir la resolución que proceda respecto a la corrección; y ejercer todas las atribuciones anteriores respecto de los contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación, que no correspondían a las autoridades fiscales de las entidades federativas conforme a los convenios de coordinación respectivos (artículo 133 fracciones X, XI, - XII, XV, XVIII y XIX).

En el Jefe del Departamento de Revisión de Declaraciones, revisar las declaraciones de los contribuyentes, responsables solidarios; requerir información y documentación a -- aquellos o a terceros; comunicar los resultados de las verificaciones; y ejercer sus atribuciones sobre los contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación, no controlados por las autoridades de los estados, conforme a los convenios de coordinación (artículo 133 fracciones XI, XII, X y IX).

En el Jefe del Departamento de Revisión de Dictámenes, revisar los dictámenes de estados financieros; solicitar información y documentación a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados; y comunicar los resultados de las comprobaciones (artículo 133 fracciones XII, XIII y XV).

En el Jefe del Departamento de Auditoría Fiscal, requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás -- obligados la presentación de informes y documentos, para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales; y dar a conocer los resultados de las revisiones (artículo 133 fracciones XII, XIV y XV).

Además, el acuerdo en estudio en su artículo Tercero -- precisa los contribuyentes sobre los cuales las Administraciones Fiscales Regionales no podrán ejercer sus atribuciones, -- quedando estos a cargo de la Dirección General de Fiscalización y sus Direcciones de Área a saber:

Los Estados; el Distrito Federal; Organismos Descentralizados de la Federación; las Sociedades Mercantiles que -- hayan declarado en materia del impuesto sobre la renta, en el último ejercicio regular ingresos superiores a mil quinientos



millones de pesos; las sociedades que inicien operaciones - cuando su capital social exceda de doscientos millones de pesos; las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares de Crédito; las Instituciones de Seguros y Fianzas; las Sociedades de Inversión y las Bolsas de Valores; las Sociedades Mercantiles con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para operar como controladoras y las controladas (artículo 57A y 57C de la L.I.S.R.); las Sociedades Mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes (artículo 70 fracción IV de la L.I.S.R.); los contribuyentes que residan en el extranjero; y los contribuyentes de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, que permanezcan en el extranjero (artículo 9o. fracción I inciso b) del C.F.F.).

En síntesis en el acuerdo en comento se delegan facultades a servidores públicos de las Direcciones de Área de la Dirección General de Fiscalización, igualmente en él a las Administraciones Fiscales Regionales se les delegan las facultades que señala el artículo 133, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, precisándose los funcionarios que pueden ejercitar dichas atribuciones, determinándose las leyes impositivas cuyo cumplimiento les corresponde administrar y las personas que no quedan comprendidas dentro de su marco competencial regional, por estar sujetas a la unidad central.

Todo lo anterior implica que los funcionarios de las Direcciones de Revisión de Declaraciones, Revisión de Dictámenes y de Auditoría "A" y "B", de la Dirección General de Fiscalización no autorizados en el Reglamento Interior multialudado para ejercer atribuciones propias de la Dependencia de -

que forman parte, podrán en los términos del acuerdo 101-620 - ejercer las atribuciones en él concedidas; y los órganos regionales de la Secretaría deberán ejercitar sus facultades de fiscalización, atento a lo señalado en el Reglamento Interior precitado y en dichos acuerdos delegatorios.

Es importante señalar que de conformidad con lo dispuesto por el acuerdo delegatorio de facultades 101-1018 de 2 de octubre de 1985 (9) publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 del mismo mes y año, a partir del día 5 del mes y año indicado, las Administraciones Fiscales Regionales, podrán ejercer sus facultades respecto de la mayoría de los contribuyentes, sin importar el nivel de ingresos, respecto de su circunscripción territorial, con excepción de los Estados, Distrito Federal, Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Mayoritaria de la Federación, sujetas a control presupuestal, quienes son de competencia exclusiva de la autoridad central (Dirección General de Fiscalización, Dirección de Revisión de Dictámenes, Dirección de Revisión de Declaraciones y Direcciones de Auditoría "A" y "B").

Por otra parte, y por lo que se refiere a las autoridades fiscalizadoras de los Estados, que por virtud de los convenios de colaboración administrativa, en los términos de los artículos 10., 20., 30., y 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, la Federación puede facultar a las autoridades hacendarias de las entidades federativas para realizar actos de administración de impuestos coordinados, encontrándose dentro de esa facultad precisamente la fiscalización. En los términos de los artículos 89 Bis (vigente hasta el 31 de diciembre de 1981) del Código Fiscal de la Federación anterior y 14 de la

( 9 ) ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES 101-1013, Diario Oficial de la Federación de 4 de octubre de 1985.

Ley antes mencionada, las autoridades locales para estos efectos tendrán el carácter de autoridades fiscales federales, pudiendo realizar todos los actos señalados en las disposiciones fiscales, sin que sea menester abundar al respecto.

A lo largo del presente capítulo se ha hecho un estudio de los ordenamientos jurídicos que otorgan y rigen las facultades de comprobación del Fisco Federal, lo que permite conocer con exactitud la medida legal de la actuación de la autoridad en este sentido y el porqué y de quién deben los contribuyentes soportar tales actos. Siendo importante todo ello, dado que así la autoridad competente, únicamente podrá realizar lo que le está expresamente permitido, y no algún otro acto no autorizado y los contribuyentes habrán de soportar únicamente lo que está establecido en las leyes y de quien por éstas se encuentre facultado para ello; de ahí que ya en Jurisprudencia definida, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en un régimen de derecho como el nuestro, las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten.

## CAPITULO CUARTO

### MEDIOS DE COMPROBACION CON QUE CUENTA LA AUTORIDAD FISCAL.

Como ya se ha senalado en lineas anteriores, las autoridades hacendarias cuentan en los términos del artículo 42-fracciones I, II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación, con tres medios de revisión a través de los cuales pueden llegar a conocer el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes. Estos medios consisten en la revisión de declaraciones, la revisión de dictámenes sobre estados financieros y las visitas domiciliarias, los dos primeros se llevan a cabo en las oficinas de la autoridad competente y el tercero en los domicilios de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados y en algunos casos en el domicilio de la autoridad respectiva, pero en todos los medios de comprobación intervienen con las autoridades los contribuyentes, ya sea aportando informes o documentos, permitiendo el acceso a sus domicilios, contabilidad, bodegas, cajas de valores, participando en la elaboración de actas, etc., según sea el medio de revisión utilizado por la autoridad.

Ademas de que cada medio de comprobacion está encomendado por disposici6n legal a autoridades fiscales especificas, no pudiendo ninguna otra autoridad no autorizada en forma expresa para ello realizar dichas revisiones, aunque cuente con atribuciones de revisi6n relativas a otros medios de verificaci6n, esto es, los medios de comprobaci6n se encuentran encomendados a determinadas autoridades fiscales con competencia propia, la cual obligatoriamente debera ser observada.

A) Revisión de Declaraciones.

En principio es conveniente señalar que las declaraciones de impuestos constituyen las formas a través de las cuales los sujetos pasivos, sus representantes o los obligados solidarios de la relación tributaria, manifiestan las operaciones gravadas que realizan, los ingresos que perciben, las deducciones que le hacen a estos y el impuesto que les corresponde enterar a la autoridad hacendaria, artículos 23, 25, 27 y 31 del Código citado.

Los particulares ya sea personas físicas o morales tienen obligación de presentar las declaraciones respectivas en las formas oficiales que para tal efecto aprueba la autoridad y, en caso de no existir aquellas, lo harán mediante escrito conteniendo el nombre del causante, su Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio, la clave de la obligación, el monto y el ejercicio a que se refiere. Si no se efectúan tales manifestaciones, el Fisco cuenta con medidas de apremio para compeler a ello, en los términos de los artículos 31 y 41 del Ordenamiento Legal antes indicado.

Al presentar las declaraciones, los contribuyentes pretenden que los hechos consignados en las mismas, sean considerados como ciertos por la autoridad, pero ésta tiene la potestad de revisar y tener o no como verdaderos esos hechos, artículo 42 fracciones I, II, VI y VII del Código mencionado. En este último caso el sujeto pasivo o responsable solidario, tiene la obligación de allegarle a la autoridad todos los documentos e informes necesarios para demostrar que está cumpliendo debidamente con sus obligaciones fiscales, encontrándose en la misma obligación los terceros con ellos relacionados, respecto de los requerimientos que les realicen las auto

riales; es entonces cuando aparece la figura de la revisión de las declaraciones, también conocida como verificación de - escritorio.

Esta constituye una forma directa de fiscalizar, llevándose a cabo en las Oficinas de la autoridad revisora, la cual está facultada para solicitar: declaraciones, libros, documentación comprobatoria e informes para la verificación de las cifras declaradas, procediendo a analizar si de lugar a las deducciones realizadas, si se calculó y enteró correctamente el impuesto, y si coinciden los datos asentados en la misma con lo establecido en los ordenamientos respectivos, comunicándose los resultados a los contribuyentes y a la autoridad competente, para los efectos procedentes. Si se tuviera conocimiento de un delito fiscal u oficial, se le hará saber a la Procuraduría Fiscal de la Federación, normándose toda esa actividad por lo preceptuado en los artículos 42 fracciones I, II, VI y VII, 43 fracciones I, II y III, 51 y 53 fracciones I y II y 54 del Código aludido.

Este procedimiento presupone el cumplimiento previo de la declaración mensual, periódica o anual en la que el causante informa a la autoridad sobre el total de ingresos percibidos o de sus operaciones gravables, las deducciones a que tiene derecho, el cálculo del impuesto correspondiente contra el acreditamiento de la prestación cubierta en exhibiciones parciales o única, acompañando a estas manifestaciones la documentación comprobatoria que acredite la procedencia de su información y la legalidad de sus operaciones y registros, de tal manera que el Fisco, por conducto de sus empleados, pueda tener conocimiento sobre todo esto para su verificación y, de surgir alguna duda o diferencia de criterio, proceda a requerir al contribuyente que complete su información so pena de -

proceder al ajuste respectivo y, en su caso, a la determinación de diferencias de impuesto.

Estas comprobaciones se realizan en las oficinas de la autoridad, quien en principio se limita a verificar la legalidad de los datos asentados sin requerir para nada a los -- contribuyentes, pero en caso de estimar que exista alguna -- irregularidad o de que necesite le sea ampliada la información contenida en la declaración, le solicita al contribuyente o responsable solidario le aporte la información o documentación respectiva para acreditar la procedencia de lo manifestado, es en ese momento en donde se considera que materialmente la autoridad inicia el ejercicio de sus facultades de revisión, lo cual implica que el contribuyente está sujeto a comprobar que los datos asentados en la declaración son reales, logrando ello a través de que la autoridad tenga conocimiento de los diversos documentos e informes que le -- proporcionan los particulares, aunado a ello a que efectivamente tales operaciones sean ajustadas a la ley, es decir, -- que reúnan todos los requisitos para su procedencia en la -- forma en que lo hizo el contribuyente, indicándose que el requerimiento precitado puede durante el proceso de revisión -- recaer en terceros obligados, quienes deberán proporcionar -- lo solicitado por la autoridad, se señala que esto será en -- el transcurso de la revisión, porque inicialmente se le pedirá la documentación e información respectiva al sujeto pasivo o responsable solidario y en caso de que lo proporcionado no fuera suficiente para justificar lo manifestado, se requerirá a los terceros para ello y para confirmar lo señalado -- por el contribuyente.

Dicho medio de revisión tiene por finalidad obtener -- evidencia del cumplimiento de prestaciones fiscales de los -- contribuyentes o responsables solidarios, sin que la autoridad realice una investigación directa en el domicilio, conta

bilidad y demás documentación de los causantes, sino que únicamente, este tipo de comprobación toque ciertos puntos de -- las declaraciones, en las que la autoridad tenga duda de la -- procedencia de alguna operación y necesite sea ampliada la in -- formación proporcionada.

Esta comprobación la llevan a cabo tanto autoridades -- centrales (Dirección General de Fiscalización, Dirección de -- Revisión de Declaraciones), como regionales (Administraciones -- Fiscales Regionales), teniendo ambas que sujetarse a las for -- malidades establecidas en el Código Fiscal de la Federación, -- y actuando cada una dentro de los límites establecidos en el -- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito -- Público y en los acuerdos delegatorios de facultades.

Si de la revisión realizada a la declaración, documen -- tación e información aportada, la autoridad adquiere la con -- vicción de que no se cumplieron los requisitos que exige la -- Ley para realizar las operaciones confesadas, aquella procede -- rá a emitir un oficio de observaciones, comunicándolo a la -- autoridad competente y al sujeto pasivo para que si lo consi -- dera conveniente este último, presente escrito de inconformi -- dad y pruebas dentro del plazo legal señalado, artículos 51 y -- 54 del Código antes citado.

Es importante señalar que este medio de fiscalización, -- es aplicado por la autoridad en uso de facultades discrecionales, -- es decir, únicamente revisa las declaraciones de los con -- tribuyentes que estima procedente, sin que exista obligación -- en contrario, toda vez que lo puede ejercer sobre los que con -- sidere conveniente hacerlo y no sobre todos, pues ello en -- principio es imposible y algunos causantes eligen que sean -- fiscalizados a través de la presentación de dictámenes de es --



tales financieros, siendo indispensable para que opere la -- comprobación en comento, la presentación previa de las declaraciones de parte de los contribuyentes, puesto que aquellas constituyen la materia de la revisión.

Se estima que este medio de verificación es adecuado -- ejercerlo sobre los contribuyentes de los que se tienen ante cedentes de que cumplen con sus obligaciones tributarias en la forma en que disponen las leyes, ya que respecto de los -- que no lo hacen, resulta procedente aplicarles un medio de -- comprobación más completo y en sus propios domicilios, por -- la importancia de los resultados que se pudieran llegar a ob -- tener.

Por otra parte, es conveniente indicar que no por el -- hecho de que se le haya practicado a un contribuyente una re -- visión fiscal distinta, la autoridad está imposibilitada pa -- ra efectuar una como la que se estudia, dado que no existe -- disposición que así lo establezca, además de que la autoridad podrá aplicar los medios de comprobación autorizados en la -- forma que estime adecuada y que sea procedente, artículo 42 -- del Código multialudido.

B) Revisión de Dictámenes sobre los Estados Financieros y su Efecto Fiscal.

En los dictámenes sobre estados financieros, se describe el manejo pormenorizado y completo de la contabilidad de -- los contribuyentes; su revisión implica la presentación del -- dictamen de un contador público independiente, registrado ante la propia autoridad hacendaria y autorizado para tal efecto y aún cuando existe una presunción de certeza en su dictamen, dada la premisa de solvencia profesional de quien lo emi

te, esto no impide que el Fisco proceda a verificar la exactitud de tal opinión y en su caso a requerir la información respectiva y emitir observaciones, otorgando un plazo para su aclaración o perfeccionamiento, con el apercibimiento de proceder a la determinación de impuestos correspondiente ante el silencio de los interesados.

Los contribuyentes que deseen presentar dictamen relativo a sus estados financieros, lo solicitarán mediante aviso suscrito por ellos y por el contador público, dentro de los tres o cuatro meses siguientes a la terminación de su ejercicio fiscal según sean personas físicas o morales, y deberán proporcionar éste dentro de los cinco meses posteriores a la conclusión del mismo, pudiéndose ampliar previa solicitud este plazo por un mes más o por el lapso para presentar la declaración de impuesto sobre la renta, sin que por ello pueda entenderse que el dictamen se refiere únicamente a este impuesto, sino que comprende las obligaciones fiscales a que están sujetos los contribuyentes.

El aviso para presentar dictamen se referirá al último ejercicio fiscal y se podrá otorgar siempre y cuando no se haya emitido o notificado al contribuyente orden de visita por ese período. En caso de que ya se le esté practicando auditoría domiciliaria por los ejercicios anteriores, la autoridad en este caso podrá autorizar al particular tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de sus obligaciones, notificando a éste y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

Ahora bien, cuando se hubiere anticipado la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen se podrá presentar --

tanto por el período de doce meses, como por el ejercicio -- irregular originado con el cambio, siempre y cuando el aviso se haya presentado dentro del plazo legalmente establecido.

El dictamen debe ser formulado por contador público -- independiente, registrado ante la Secretaría de Hacienda y-- Crédito Público y autorizado por ésta, dentro de los tres me-- ses siguientes al aviso de presentación, pudiendo renunciar-- el profesionista a emitirlo o puede pedir ser sustituido, me-- diante comunicación a la autoridad respectiva, por estar im-- pedido, por motivos que afecten su independencia e imparcia-- lidad, dando como consecuencia que se pueda facultar al con-- tribuyente a otorgar la citada opinión dentro del octavo mes, inmediato a la conclusión de su ejercicio.

El contribuyente puede renunciar a presentar el dicta-- men y solicitar sustituir al contador público originalmente-- designado, mediante escrito justificando esa decisión a la -- autoridad competente, siempre y cuando esto suceda en los -- tres meses siguientes a la presentación del aviso.

Al respecto es importante precisar que el artículo Se-- gundo Transitorio del Reglamento del Código Fiscal, señala -- que los contribuyentes que terminaron su ejercicio fiscal en-- 1984, podrán presentar el dictamen y la documentación relati-- va dentro de los seis meses posteriores a su finalización, y -- que, para el ejercicio de 1985, se ajustarán a lo dispuesto -- por el artículo 49, esto es, dentro de los cinco meses si -- guientes a la terminación de ese período.

El contador público al elaborar el dictamen está obliga-- do a recabar elementos probatorios suficientes para demostrar los hechos y criterios en que se fundan los estados financie--

ros y presentar estos en forma tal que permita su fácil verificación y anexar toda la documentación inherente.

Atento a lo dispuesto en el artículo 50 del Reglamento aludido, el contribuyente deberá presentar (en original y copia):

1.- Dictámen relativo a los estados financieros, formulado por contador público autorizado, firmado por éste y el-causante.

2.- Estados financieros básicos (análisis de cuentas), examinados por el dictaminador y respecto de los cuales emite opinión.

3.- Informe sobre su situación fiscal, formulado por el que pronuncia el juicio.

4.- Anexos complementarios.

5.- Forma oficial de información estadística.

La autoridad, al llevar a cabo la revisión del dictámen y de los demás documentos, puede solicitar al emisor de éste la información que, debiendo estar incluida en los estados financieros, no lo está; la exhibición de los papeles de trabajo para verificarlos; todos los datos que considere pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, los libros y la documentación original de éste, dicha solicitud será por escrito con copia al sujeto pasivo.

Se considera que la autoridad inicia la comprobación --

del dictamen cuando requiere por escrito al contribuyente o responsable solidario con copia al dictaminador información, documentación, registros o sistemas contables originales, no proporcionados por el contador público, o cuando a terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario, le solicita información o documentación, para cerciorarse del cumplimiento de obligaciones fiscales, artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Si la autoridad estima que no es suficiente la información podrá solicitar a terceros y demás obligados dar información y documentación que considere necesaria para verificar la autenticidad de los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Es conveniente señalar que en principio la autoridad administrativa procede a revisar el dictamen y documentos anejos, sin que el emisor de aquellos o el contribuyente sean requeridos para proporcionar información respecto a lo indicado en el dictamen o para ampliar lo ahí señalado, si la autoridad considera que no es necesario que intervenga alguno de aquellos, porque lo señalado en el dictamen fue adecuadamente realizado y no son necesarios mayores elementos para que se adquiera la convicción de que el contribuyente o responsable solidario dictaminado, observó las disposiciones fiscales relativas; se da por terminada la revisión del dictamen sin que se formule observación alguna, considerándose en consecuencia que sobre el dictaminado no se ejercieron facultades de fiscalización, pues éstas en los términos de las disposiciones relativas no se iniciaron en contra de aquel.

Ahora bien, puede darse el caso de que únicamente la autoridad requiera al dictaminador para que amplíe mediante -

información lo aseverado en el dictamen o que proporcione informes complementarios o documentación comprobatoria, logrando acreditar la legalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente o responsable solidario, en tal caso tampoco se da comienzo al ejercicio de facultades de revisión sobre el dictaminado.

Pero si la autoridad estima que lo asentado en el dictamen requiere que sea analizado con apoyo en los elementos que sirvieron para su emisión, requerirá en principio al contador para que amplíe la información respectiva o aporte documentación, teniendo éste que otorgarla en los plazos respectivos, de no hacerlo la autoridad procederá a requerir al dictaminado, la presentación de información o documentación, es entonces cuando materialmente sobre el contribuyente o responsable solidario se inician las facultades de comprobación del Fisco, pero esa revisión puede ser realizada sin que tenga como consecuencia que necesariamente se emita un oficio que contenga observaciones de la autoridad, respecto del dictamen que pueda traer como consecuencia la posible determinación de obligaciones fiscales incumplidas. También los requerimientos podrán recaer en terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario, teniendo el tercero la obligación de aportar lo solicitado, pudiendo acontecer que con ello se aclaren las dudas que tuviera la autoridad respecto a la verdad de lo dictaminado.

Puede suceder que la autoridad pese a que le hayan aportado lo solicitado, considere que el contribuyente o responsable solidario, no acredita la procedencia de alguna operación, dando lugar a que se proceda a la emisión de un oficio de observaciones, en donde se contiene lo detectado por la autoridad, indicándose porqué llegó a la conclusión de ello y seña-

lando las bases que sustentan su pronunciamiento.

La autoridad durante la comprobación de los dictámenes, deberá observar todas las formalidades establecidas por la Ley para su actuación, como lo son: que sean practicadas las revisiones por autoridad competente (Dirección General de Fiscalización, Dirección de Revisión de Dictámenes y las Administraciones Fiscales Regionales); que las solicitudes que realicen sean a través de sus funcionarios autorizados para ello; efectuadas en los domicilios manifestados por los contribuyentes; que se otorguen los plazos respectivos; se valoren adecuadamente todos los elementos que le sean aportados y en su caso emitir el pronunciamiento respectivo por quien esté autorizado para ello.

La revisión del dictamen tiene su apoyo en lo dispuesto por el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en el cual se confiere esta facultad a la autoridad, lo cual trae como consecuencia que esta autoridad pueda efectuar la revisión de la situación fiscal de un contribuyente o responsable solidario, que haya hecho dictaminar sus estados financieros, sin necesidad de infringirle molestias en su domicilio o dependencia, puesto que la comprobación se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad y con mínimo de molestias para el contador público o al dictaminado, pues éstos únicamente estarán obligados a colaborar con la autoridad cuando ésta le requiera información o documentación relacionada con lo manifestado en el dictamen.

En el caso de que de la revisión se observaren hechos u omisiones en relación al cumplimiento de obligaciones tributarias del contribuyente, se harán de su conocimiento mediante oficio, con copia al contador público, a fin de que dentro de

los 45 días siguientes a la fecha de notificación de dicho --  
oficio si así lo considera conveniente, ante la autoridad ad-  
ministrativa competente manifieste por escrito su inconformi-  
dad, ofreciendo y acompañando los documentos pertinentes.

Tal inconformidad tiene como finalidad el que la auto-  
ridad haya una nueva valoración de lo conocido durante la re-  
visión, tomando en consideración argumentos o elementos que-  
posiblemente no fueron analizados debidamente por ella, o --  
que el contribuyente o responsable solidario, acredite la --  
procedencia de alguna operación plasmada en el dictamen, an-  
te la imposibilidad de haberlo hecho durante la revisión.

Además, si del resultado de la aplicación de ese proce-  
dimiento de fiscalización, se conocen irregularidades graves,  
se programará una visita de auditoría y si se tiene conoci-  
miento de haber sido cometido un delito fiscal u oficial, se  
le comunicará a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Por otra parte, no debe pasarse por alto que las opinio-  
nes o interpretaciones que formulen los contadores públicos --  
en los dictámenes, no obliga a las autoridades fiscales, las-  
que podrán en cualquier momento ejercer sus facultades de vi-  
gilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsa-  
bles solidarios y expedir las liquidaciones de impuesto que --  
procedan.

Si bien es cierto que el dictamen de estados financie--  
ros no constituye un finiquito del cumplimiento de obligacio-  
nes fiscales por parte de un contribuyente o responsable soli-  
dario, sí es gran indicio del correcto acatamiento de aquellas,  
toda vez que la autoridad tomando en cuenta los datos en el --  
dictamen plasmados, podrá tener certeza de cómo está cumplien-



do con las prestaciones tributarias que tiene a cargo un - - contribuyente o responsable solidario, y si surge alguna duda podrá ampliar lo conocido mediante otros elementos que le aporten, o utilizar otros medios de fiscalización en forma - simultánea, indistinta o sucesiva.

La autoridad tiene la potestad como ya se dijo de verificar la veracidad de los datos contenidos en los dictámenes allegándose de todos los informes y documentos que estime necesarios para ello, puesto que lo plasmado en el dictamen no puede tenerse como verdadero si no existen elementos legales suficientes que lo sustenten, además de que existe disposición jurídica al respecto, artículo 52 del Código aludido, en la que expresamente se indica que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades, y como en el dictamen se vierten opiniones del emisor del mismo, tienen que ser probadas ellas, en caso de que se aplique facultades de verificación sobre un dictamen.

Asimismo, la autoridad puede en forma simultánea, indistinta o sucesivamente, revisar las declaraciones de los contribuyentes, los dictámenes de estados financieros o practicar visitas de auditoría, pudiendo dar por terminadas éstas en forma anticipada cuando antes de su inicio hubieran presentado los causantes aviso para dictaminar sus estados financieros por contador público.

Por último, la revisión de dictámenes constituye una forma de fiscalizar indirectamente a los contribuyentes, ya que sirve para que la autoridad haga los estudios relativos a la situación financiera y fiscal de los causantes si de dicha valoración resultan irregularidades que se traducen en violaciones a las disposiciones fiscales. Esas anomalías

son dadas a conocer por medio de un oficio de observaciones - dirigido al sujeto pasivo quien tiene derecho a inconformarse y a ofrecer pruebas documentales, normándose este procedi- -- miento de revisión con lo señalado en los artículos: 42 frac- ciones IV, VI, y VIII, 47 fracción I, 48 y 51 a 54 del Código Fiscal de la Federación y 45 a 58 del Reglamento de éste.

### C) Visitas Domiciliarias.

Es de señalarse que este medio de fiscalización difiere en su totalidad de los otros medios antes citados, pues si -- bien todos persiguen conocer el cumplimiento de las disposi- ciones fiscales, en las visitas domiciliarias la gama de acti- vidades que se pueden hacer dentro de ellas es muy amplia y - permite obtener mejores resultados, ya que los otros medios - tienen como base para las comprobaciones lo manifestado en -- las declaraciones correspondientes o lo señalado en el dicta- men relativo, siendo realizados en su totalidad en las ofici- nas de la autoridad, sin que sea necesaria la intervención de los contribuyentes o de terceros, sino hasta el momento en -- que la autoridad necesite mayores elementos para corroborar - los datos que obran en su poder, haciendo la solicitud respec- tiva de éstos (inicio legal de la aplicación de facultades de comprobación), estas revisiones son efectuadas por personal - indistinto de la autoridad, exigiéndose únicamente que aque- -- llas sean practicadas por las autoridades competentes para -- ello y que las solicitudes de documentación, informes o elab- oración de oficios de observaciones sean hechas por funciona- -- rios autorizados.

Pero entratándose de visitas éstas se realizan únicamen- te previa orden por escrito emitida por autoridad competente; entregada en el domicilio del contribuyente; mediante perso- --

nal pormenorizadamente identificado para ello, y verificadas en el domicilio del sujeto pasivo, pudiéndose efectuar en dos o más lugares según se precise en la orden de auditoría correspondiente. Las visitas se practicarán sobre la totalidad de los elementos que integran la contabilidad y demás bienes, pudiéndose durante su diligenciación, asegurar la contabilidad, documentos o bienes que no estén asentados en aquella. También se puede proceder a recoger la contabilidad y en algunos casos específicos podrá darse por concluida la revisión en el domicilio visitado para continuarse en las oficinas de la autoridad. A efecto de hacer constar lo conocido durante la visita, el personal actuante deberá levantar el acta correspondiente, existiendo la posibilidad de que el acta final de visita domiciliaria se vea precedida de actas parciales.

El personal que practique una visita deberá estar autorizado en forma expresa para ello y tendrá que identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, mediante documentos que acrediten su personalidad, lo cual no sucede en ninguno de los otros medios de revisión, pues el contacto físico no existe como en el presente medio.

La diligencia en comento, es llevada a cabo en su totalidad en el domicilio de los contribuyentes, salvo casos específicos en que se efectúa en forma parcial en las oficinas de la autoridad, dándose por concluida en el domicilio de los causantes. En los demás medios la comprobación es efectuada siempre en las oficinas de la autoridad.

La visita se puede practicar en uno o más lugares según se precise en la orden u órdenes de auditoría, lo que facilita la actuación de la autoridad, pues así puede diligenciar los actos de fiscalización en donde puedan existir constancias

de la observancia de las disposiciones fiscales.

Requiere para su legalidad que la verificación se efectúe con la comparecencia del visitado o de su representante legal y en su defecto de un tercero, y siempre con los testigos, además del personal revisor, lo cual en los otros medios no se exige en absoluto.

Existe la obligación de los contribuyentes de permitir la actuación en su domicilio del personal revisor, sin que obstruya aquella, puesto que de ocurrir ello se le pueden aplicar las medidas de apremio respectivas y en su caso recoger la totalidad de la documentación contable e iniciar o continuar con la revisión en las oficinas de la autoridad. En los demás medios de comprobación el personal revisor no se apersona en el domicilio de los contribuyentes, sino que únicamente se realizan los requerimientos respectivos que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros obligados tienen que cumplir pero en las oficinas del órgano revisor.

En las visitas, las solicitudes de documentación e informes se efectúan en el propio domicilio del visitado o del tercero, haciéndose a través del personal revisor, cumpliéndose se aquellas ante ese mismo personal quien recibirá lo solicitado.

Esta revisión comprenderá la totalidad de la documentación afecta al período que se está verificando y, no únicamente la relativa a determinadas partidas; esto es, se comprobará pormenorizadamente todos los elementos que integran la contabilidad y demás documentos, en los cuales se basan las declaraciones de contribuciones de los sujetos pasivos. A través de este medio, la autoridad puede detectar la existencia de

irregularidades en la contabilidad, existencia de doble juego de libros contables, sociales, etc., lo que traerá como consecuencia que se descubran irregularidades que mediante la aplicación de otros medios de comprobación sería imposible, pues en estos únicamente se revisará lo condensado por el contribuyente o el dictaminador, en la inteligencia de que respecto de aquello que se llegare a necesitar la información o documentación se podrá ampliar girándose la solicitud respectiva al obligado a proporcionarla.

En las visitas el personal revisor puede proceder al aseguramiento de libros, registros o sistemas contables, y toda clase de documentos que no estén asentados en la contabilidad, mediante el sellado de aquellos, colocación de marcas o en muebles, archiveros, o dejando aquellos elementos depositados con el contribuyente. También durante las visitas el personal actuante podrá recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad. Lo anterior en los otros medios de fiscalización no sucede puesto que la revisión se efectúa en las oficinas de la autoridad.

Los contribuyentes afectos a una visita, soportarán la actuación de la autoridad en su domicilio, lo que trae como consecuencia la molestia hacia aquellos, pues no podrán continuar en tanto dure la visita con la intimidad acostumbrada en sus actividades.

Los documentos (actas) en que consten los resultados de la revisión de auditoría, deberán ser elaborados en el domicilio del visitado, y solo en determinados casos aquellos serán levantados en las oficinas de la autoridad.

De todo lo manifestado se llega a la conclusión de que-

el medio de fiscalización e estudio además de ser distinto a los otros antes analizados, es el más adecuado para revisar la situación fiscal de los contribuyentes, puesto que le da a la autoridad la oportunidad de acudir materialmente al lugar donde se localiza toda la fuente de información para conocer con mayor exactitud del acatamiento de las disposiciones fiscales por parte de los sujetos pasivos, siendo que -- este medio por su mecánica requiere de una serie de regulaciones jurídicas para los diversos actos que se realizan en él, lo cual en ninguno de los otros medios es tan amplio.

Las visitas domiciliarias constituyen la forma más directa de fiscalizar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dado que las mismas comprenden una verificación detallada de las operaciones efectuadas por ellos; un conocimiento pleno de la forma en que los mismos obtienen sus ingresos; sus registros contables practicados al efecto; la documentación comprobatoria legalmente inscrita que corrobore la procedencia de tales operaciones, en suma, la obtención de todos los datos necesarios e indispensables para conocer al detalle y con el máximo perfeccionamiento, si los sujetos pasivos están respetando todos y cada uno de los dispositivos legales que les imponen obligaciones y, si la información o documentación conocida o revisada resultara insuficiente, existe la autorización legal para que los auditores procedan a efectuar pruebas selectivas, compulsas a terceros, intervención temporal de la caja para conocer los ingresos diarios (mensuales y anuales promedio) y en general para acudir a cualquier fuente de investigación indirecta; lo anterior para detectar hasta su aproximación más exacta la observancia o inobservancia en el acatamiento de las imposiciones contributivas a que están sujetos los gobernados.

Las visitas en comento son ordenadas y realizadas por autoridades especialmente facultadas para ello (Dirección General de Fiscalización, Direcciones de Auditoría "A" y "B", y las Administraciones Fiscales Regionales), las cuales emiten el orden de visita que es entregada al contribuyente por los visitantes encargados de efectuarla, ya que se trata de lograr que el factor sorpresa al diligenciarla, para evitar que los sujetos pasivos logren hacer cambios en la contabilidad, locales, bodegas, cajas, etc., que pudieran beneficiarlos y evitar obtener una adecuada revisión de auditoría, lo que daría lugar a detectar las irregularidades en que incurrirían los causantes. El fin que se persigue con dicha verificación es precisar la naturaleza de las operaciones del visitado y el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales a que esté afecto.

La autoridad al diligenciarlas, tiene que regir su actividad según ciertas formalidades establecidas en la Ley, ya que de no observar éstas, su actuación estará viciada y el contribuyente podrá acudir a impugnar dicho acto, dando como resultado que en su oportunidad se declare la nulidad del mismo si la inobservancia de requisitos trasciende en los resultados de la visita.

Las visitas domiciliarias se llevarán a cabo solo mediante mandamiento escrito, expedido por autoridad competente, en el cual se señale el nombre de la persona que debe recibir la visita, o si se desconoce, deberá contener los datos suficientes para identificarla, si al constituirse los visitantes al lugar donde debe practicarse la visita para entregar el orden y comenzar la revisión, no se encuentra el visitado o su representante legal, se dejará citatorio con alguna persona que se encuentre en dicho sitio, para que alguno de los --

antes señalados, esperen al personal revisor el día siguiente a hora determinada y reciban la orden, en caso de no haberlo- la visita se iniciará con alguna persona que esté en el lugar a revisar; el lugar o lugares donde la revisión debe llevarse a cabo, el nombre del o de los visitantes que practicarán la comprobación (los cuales pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, notificando la substitución o aumento a la persona que atienda la revisión); los impuestos y los de rechos que se van a verificar y los ejercicios fiscales a que debe limitarse la revisión.

Los visitantes al entregar la orden se deben identificar y pedir al sujeto pasivo, representante o a quien se encuentre, que nombre dos testigos. Si estos no son designados; o si los mismos se negaren a fungir como tales, entonces los- visitantes harán la designación correspondiente, haciendo -- constar tal circunstancia en el acta que se levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

El visitado, o la persona con la que se entienda la diligencia, debe proporcionar y mantener a disposición de los - visitantes sus libros y aún la documentación comprobatoria, - para facilitar la realización de la diligencia en cuanto a to das las verificaciones y confrontas que sea necesario hacer, - mismas que en la práctica siempre van encaminadas a detectar la realidad de las operaciones efectuadas por los causantes - obligados y que no hayan sido previstas y ubicadas en los lugares debidos de la contabilidad, según pudieran ser algunos- ingresos o compras omitidas siempre con propósitos defraudato- rios, o quizá pagos efectuados y no contabilizados; el indica- do visitado, o la persona que en lugar de él afronte la visita tiene que permitir el acceso de los propios visitantes a to- dos los departamentos o habitaciones que constituyan el domici



(casi siempre comercial o industrial), esto es, bodegas, locales, dependencias, cajas de valores, etc.; ya que todos esos detalles pueden dar lugar a conocer o a presumir la naturaleza, cuantía y volumen de las operaciones de las empresas.

Los libros y demás documentación deben ser examinados en el domicilio, establecimiento o dependencia del visitado, y solo en ciertos casos podrán ser recogidos para ser revisados en las oficinas de la autoridad fiscalizadora.

El personal actuante podrá solicitar al sujeto pasivo la información o documentos que considere convenientes y complementarios, pero siempre por escrito, y el contribuyente deberá proporcionar dicha información dentro de un plazo que va desde la presentación de inmediato de lo solicitado y de seis a quince días según lo requerido, precisándose que este punto será ampliamente tratado en el siguiente capítulo; asimismo podrá requerir datos a terceras personas relacionadas con las operaciones del visitado o realizar compulsas, todo esto con el fin de verificar lo indicado en la contabilidad y declaraciones del causante, comunicándole el resultado de las compulsas.

Asimismo, los visitadores sellarán si así lo consideran conveniente al inicio de la visita los libros de contabilidad y sociales, concentrarán y contralarán todos los documentos y elementos necesarios para realizar la revisión, tratarán de determinar si existe doble juego de libros.

Podrán los visitadores recoger la documentación; cuando existan libros, registros o sistemas de contabilidad obligatorios que no estén autorizados o cuyos asientos o datos no coincidan con los autorizados; cuando los datos anotados en

la contabilidad difieran con los asentados en las declaraciones; cuando no se hayan presentado todas las manifestaciones fiscales del o de los ejercicios objeto de la visita; cuando existan documentos no precisados en la contabilidad autorizada o estos carezcan total o parcialmente de las estampillas -- que señale la Ley respectiva (esto último en relación a la -- Ley del Timbre que fue abrogada a partir del 1o. de enero de -- 1980); cuando antes del inicio de una auditoría o durante su -- desarrollo, el visitado, su representante o quien se encuentre en el domicilio se niegue a recibir o impida el acceso al personal actuante a las oficinas, bodegas, locales, dependencias, cajas de valores, o no ponga a disposición de los visitantes los libros, registros y documentos necesarios, o imposibilite por cualquier causa la realización de la visita; cuando se -- violen los sellos que hubieren sido colocados por los visitantes como medida precautoria; en caso de que el sujeto pasivo sea emplazado a huelga o suspensión de labores, solo dentro de las 48 horas anteriores a la fecha fijada para esos -- eventos.

En estos casos siempre que se recoja toda la documentación la revisión continuará en las oficinas de la autoridad fiscalizadora; cuando sea únicamente parcial el recogimiento se podrá nombrar depositario al visitado, debiendo éste cumplir con las obligaciones del cargo.

Los visitantes harán constar en actas todos los hechos y omisiones que conozcan en relación con la visita y aquellas serán:

Parciales, en las cuales se harán constar hechos relevantes que se tengan conocimiento cuando se pretende iniciar la revisión, en el inicio o durante su desarrollo.

Final, siendo ésta la que contiene los resultados en -- forma circunstanciada de la verificación desde el inicio hasta su conclusión.

Complementaria, a través de la cual se precisan eventos que se conocen después de cerrada el acta final, aunque estas circunstancias se hayan realizado antes de aquella, anexándose al acta respectiva a la final para complementarla.

Las características del contenido de dichos documentos son: claridad, precisión y análisis para cada uno de los conceptos ahí anotados.

Al terminar la revisión, los visitadores deben elaborar el acta final de auditoría que será firmada por el visitado, su representante o por la persona con que se entendió la diligencia, los testigos y cualquiera de los auditores que hayan realizado la visita. Si el sujeto pasivo o los testigos se niegan a firmar, así se hará constar en el acta sin que tal circunstancia afecte su valor, entregándose una copia de dicho documento al contribuyente, su representante o a la persona con la que se practicó tal actuación y se dará por concluida la verificación.

El visitado o quien lo represente podrá inconformarse con los hechos contenidos en las actas, si no está conforme con aquellos, debiendo hacerlo ante la autoridad hacendaria competente dentro del lapso posterior al cierre y entrega del acta final, aportando los documentos necesarios para desvirtuar lo establecido en las actas, inconformidad que se hará mediante escrito, no pudiendo hacerlo en el cuerpo de las actas. En el caso de que se inconforme fuera del -- plazo legal, no lo haga o no rinda los documentos ofrecidos en su inconformidad, pierde el derecho de hacerlo, y se le-

tendrá conforme con las circunstancias precisadas en las actas.

Al respecto es conveniente precisar que exclusivamente por lo que se refiere a las actas parciales en las que se -- haga constar que el visitado no aportó documentación solicitada por el personal revisor, la inconformidad deberá presentarse dentro de los 45 días siguientes al cierre del acta -- respectiva, siempre y cuando entre esa fecha y el cierre del acta final, hayan transcurrido cuando menos 10 días, en caso contrario la inconformidad se puede hacer valer junto con la que corresponda al acta final.

Las visitas domiciliarias podrán concluirse anticipadamente cuando los contribuyentes antes de su inicio hubieren presentado aviso ante la autoridad para otorgar sus estados financieros dictaminados por contador público; cuando los visitados se encuentren colocados en alguna de las causales de determinación estimativa y corrijan su situación fiscal durante la revisión, en este caso es una facultad discrecional de la autoridad si continúa o no con la auditoría.

La autoridad revisora comunicará los resultados obtenidos de la visita a la autoridad competente para determinar créditos fiscales y sus accesorios, aportándole los datos y elementos necesarios para que ejerza sus facultades. Además informará a la Procuraduría Fiscal de la Federación, de la presunta comisión de delitos fiscales u oficiales de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones.

El procedimiento relativo a las visitas domiciliarias se encuentra reglamentado en los artículos 38, 40, 42 fracciones II, III, V, VI y VII, 43 a 47, 53, 54 y 58 del Código Fiscal Federal.

Es importante señalar que la autoridad puede en forma simultánea, indistinta o sucesivamente, aplicar los diversos medios de fiscalización con que cuenta; pudiendo emitir liquidaciones e imponer sanciones a cargo de los sujetos revisados, como resultado de las irregularidades detectadas en relación al pago de impuestos, derechos, prestaciones accesorias y la falta de cumplimiento de las disposiciones tributarias, detectadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

Por último es de destacarse que los contribuyentes -- afectados por una visita domiciliaria podrán interponer los medios de defensa establecidos, cuando consideren que no se cumplió con las formalidades establecidas en la ley para llevar a cabo las revisiones respectivas, que no se valoraron adecuadamente los documentos e informes conocidos durante la revisión, que no se le dé el alcance debido a los documentos probatorios, o en cuanto a las liquidaciones de contribuciones que se emitan.

## CAPITULO QUINTO

### LA VISITA DOMICILIARIA.

Este tipo de revisión es el medio más adecuado de fiscalización con que cuenta la a-utoridad para examinar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; al realizarla su actividad debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos y cumplir con los requisitos establecidos en la ley.

La finalidad que se persigue al practicarse una visita domiciliaria de auditoría, es corroborar las irregularidades de que se tenga conocimiento mediante la revisión de declaraciones, del dictamen de estados financieros formulado por contador público independiente o por haber sido elegido el sujeto pasivo dentro del universo de contribuyentes para realizarle una revisión de este tipo.

La visita es practicada materialmente en el domicilio del contribuyente o responsable solidario elegido por la autoridad, esto es, todos los actos de aquella tienen verificativo en dicho sitio, por lo que mediante su práctica se ocasionan diversas molestias al visitado en su propio domicilio, oficinas, bodegas, locales, documentación, bienes, etc., teniendo por ello la autoridad que cumplir, a fin de desahogar la misma, con los requisitos que establece la ley para las auditorías domiciliarias.

Al tener verificativo en el domicilio del contribuyente los actos que integran la visita, es obvio que se causan molestias al visitado, pues en tanto dure la revisión, la privacidad de su domicilio, oficinas, bodegas, locales, do-

cumentación, bienes, etc., es perturbada por la actuación de la autoridad administrativa, pero dicha perturbación será únicamente por lo que respecta al acceso a lugares, documentos y bienes que tengan relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales y en los términos de la orden u órdenes de revisión, no permitiéndose que dicha intromisión trascienda a otros ámbitos de la privacidad del contribuyente o responsable solidario, que no tengan relación con las obligaciones tributarias a que esté afecto.

Como la visita es un acto que trasciende en la esfera jurídica de los sujetos pasivos, la misma no puede realizarse de manera caprichosa por la autoridad, sino que ésta tiene que observar los lineamientos establecidos por la Ley para los diversos actos que deben o pueden tener verificativo en una revisión de este tipo.

Es necesario precisar que todos los actos que se realizan dentro de la práctica de una visita de auditoría, deben estar encaminados a obtener evidencia del acatamiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes o responsables solidarios, puesto que la permisión constitucional para la realización de estas revisiones es relativa a ello, no pudiéndose efectuar actos no permitidos en la Ley o que no persigan el fin antes señalado, pues con ello se estaría dejando de observar lo indicado por nuestra norma suprema. Además la visita no puede ser general o permanente sino restringida a obligaciones tributarias y plazos determinados.

La molestia que se infringe a los contribuyentes o responsables solidarios a través de estas revisiones, es en cuanto a que deben soportar los actos tendientes a obtener conocimiento de si se han observado las prescripciones esta-

blecidas en las leyes tributarias, entre estas, si se han en-  
terado oportuna y adecuadamente las contribuciones respecti-  
vas; el que se lleven adecuadamente los sistemas contables -  
autorizados; que no existan diversos medios de control fiscal  
que difieran con los autorizados; que las operaciones que rea-  
lice un contribuyente estén debidamente indicadas en los ren-  
glones respectivos (costo, ingresos, egresos, deducciones) y-  
que las deducciones, bonificaciones y demás operaciones apli-  
cadas satisfagan los extremos exigidos para ello; y la no - -  
realización de operaciones con fines defraudatorios.

Al respecto es conveniente plasmar el criterio sostenido  
con el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa --  
del Primer Circuito, que a la letra dice:

"VISITAS DOMICILIARIAS ADMINISTRATIVAS.- FORMALIDADES.-  
Las visitas domiciliarias administrativas deben satisfa-  
cer, según el artículo 16 Constitucional, las formalida-  
des de los cateos, no se dice que sólo algunas formalida-  
des, sino que se refiere en términos genéricos a las-  
formalidades. Luego no habría razón legal para que los-  
jueces de amparo mutilaran la garantía constitucional y  
recortaran la protección que el constituyente quiso dar  
a la privacidad de los individuos, ya que es ésta el --  
valor que fue considerado tan alto, que se incluyó la -  
garantía de su tutela en el precepto constitucional a -  
comento. Por lo demás, no hay una sola razón válida, --  
que no fuese la práctica inconstitucional y viciosa, --  
para restar protección a la privacidad de los indivi- -  
duos cuando la visita no deriva de un procedimiento pe-  
nal, sino de un procedimiento administrativo, pues no es  
más digna de protección la privacidad del domicilio de-  
quien no lo es. Y si bien las consecuencias de un cateo



pueden ser más graves para el afectado, que las de una visita administrativa,, esto se tomará en cuenta para ordenar la intrusión al domicilio, es decir, para sopesar las causas que la justifican y hacer más rigurosa la exigencia del motivo en materia penal que en materia administrativa. Pero en ambos casos habrá que respetar las formalidades constitucionales. Ahora bien, entre las formalidades exigidas para los cateos, se encuentra la de una orden judicial escrita en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse y los objetos que se busquen o, en materia administrativa cuales son las disposiciones sanitarias y de policía cuyo cumplimiento se trata de comprobar. Y si no es materia de la litis el determinar si la orden debe emanar la autoridad judicial aún cuando se trate de visitas administrativas (como lo ha exigido, por ejemplo, la Jurisprudencia de los Estados Unidos, cuya cuarta enmienda Constitucional es antecedente de nuestro artículo 16, en este aspecto), de todos modos es de admitirse el argumento del quejoso de que es necesaria la exhibición de la orden escrita de autoridad competente, para proceder en seguida a la visita misma, si ésta ha de implicar una intrusión a la privacidad del visitado. De ello se sigue que si en el acta de la visita no aparece, ni se demostró con otras pruebas, que se haya entregado al visitado copia escrita, motivada y fundada (artículo 16 Constitucional), de la orden de visita, la visita misma está constitucionalmente viciada, así como todos los frutos de esa visita, los que por lo mismo carecen de valor legal para causar daños o molestias al visitado. Y así, la clausura ordenada con-

base en una visita viciada, está también viciada y resulta violatoria también del artículo 16 Constitucional."(10)

Como esta forma de fiscalización relativa a comprobar - si han cumplido con sus obligaciones fiscales los contribuyentes, constituye un acto de molestia por parte de la autoridad, la misma se encuentra debidamente reglamentada teniendo por tanto que satisfacer los siguientes requisitos:

1.- Presupuestos de la Visita.

A) Mandamiento escrito.

Es presupuesto esencial que toda orden de visita conste en un mandamiento escrito dictado por autoridad competente; - por ende sólo podrá efectuarse una visita, si la misma fue ordenada por escrito y se comunica al causante en forma anterior o simultánea a la ejecución de la revisión, quedando -- prohibido por tanto todas las comprobaciones de este tipo que se informen al sujeto pasivo exclusivamente en forma verbal, ya que el personal encargado de diligenciarla debe actuar -- con base en la orden de visita.

En la orden relativa deberá señalarse el nombre de la - persona que debe recibir la visita; en caso de ignorarse - - éste se señalarán datos suficientes que permitan su identificación; el lugar o lugares en donde debe llevarse a cabo la - revisión; la designación del personal que la practicará; las prestaciones fiscales que se van a verificar; él o los ejercicios a que tiene que limitarse la comprobación; los fundamentos y motivos legales que tuvo la autoridad para dictar esa orden y quien emite la misma.

Lo anterior implica necesariamente que la orden debe ser específica y no genérica, pues es ilegal y contrario a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, en relación con los números 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, el que en el mandamiento se faculta al personal revisor para realizar visitas domiciliarias en un amplio territorio y, sin determinación alguna de contribuyentes y períodos a fiscalizar, ya que en este último caso la elección de causantes, lugar o lugares y ejercicios para practicarlas queda a la determinación de los visitadores y no de la autoridad que formuló la orden genérica, quien es la facultada legalmente para seleccionar a los contribuyentes; e indicar los lugares para la revisión y el período a comprobar, no pudiendo quedar al arbitrio de los visitadores ninguno de los requisitos citados.

Resulta conveniente señalar los siguientes criterios sostenidos por la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, en el siguiente sentido:

**"ORDENES DE VISITA.- DEBEN SER ESPECIFICAS Y NO GENERICAS.-** De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a las reglas estipuladas para los cateos, así como a las que se señalen en las leyes respectivas. Entre las primeras se encuentra la relativa a que la orden respectiva debe expresar "el lugar que ha de inspeccionarse y los objetivos que se buscan", lo que implica que se indique el nombre y domicilio de la negociación que deba inspeccionarse o algunos otros datos que permitan determinar indubitadamente al referido ciclo, así como el objeto de la inspección por lo que no se cumple el requisito constitucional cuando se da una orden genérica para regular visitas en un amplio territorio, dejando al ins-

pector la determinación de los lugares específicos para llevarlas a cabo." (11)

"ORDENES DE VISITA.- DEBEN SER ESPECIFICAS Y NO GENERI--CAS.- De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a las reglas estipuladas para los cateos, así como a -- las que se señalen en las leyes respectivas. Entre las primeras se encuentra la relativa a que la orden respec-- tiva debe expresar el nombre de la persona o comercio a quien va dirigida, el lugar que ha de inspeccionarse y el objeto de la inspección. Por tanto, no se cumple -- éste requisito constitucional cuando se dicta una or-- den genérica, facultando a un inspector para practicar visitas en un amplio territorio, pues en este supuesto queda a la elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares es-- pecíficos para efectuarlas." (12)

El mandamiento puede referirse a persona determinada o a cierta negociación y, en este último caso puede efectuarse la revisión cualquiera que sea la persona que aparezca como dueño.

La orden no debe ser expedida para que la revisión sea general o permanente sobre el contribuyente, sino restringida a obligaciones tributarias y plazos determinados.

( 11 ) Revista del T.F.F., 2a. época, año VI, No. 56, Agosto de 1984, p. 9.

( 12 ) Idém. p. 75.

Al exigirse que tal acto conste en un mandamiento escrito, se persigue que el contribuyente:

a) Tenga seguridad de que es a él a quien está dirigida la orden de auditoría.

b) Que se entere de la fundamentación y motivación legal del acto de molestia que le afecte. Es decir, que a través de la lectura de los preceptos jurídicos citados, en relación con los razonamientos legales precisados, tenga conocimiento de que el acto que se le va a aplicar está ajustado a derecho y que en esa virtud tiene obligación de permitirlo.

c) Tenga certeza de que lo emitió una autoridad competente. Esto es muy importante, puesto que con tal conocimiento - es manifiesto que el contribuyente estará en aptitud de acudir a verificar en las disposiciones legales respectivas si quien formuló el mandamiento y ordenó la revisión, tiene facultades para ello.

d) Conozca el alcance de las facultades contenidas en la orden, para que permita la revisión en los términos del mandamiento.

Este requisito de seguridad jurídica aparece regulado en los artículos 38 y 43, del Código Fiscal de la Federación.....

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido en su Jurisprudencia No. 149, lo siguiente:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- SOLO PUEDEN PRACTICARSE PREVIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE.- Conforme a lo dispuesto

por el artículo 16 Constitucional, toda visita de inspección que lleven a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio de los particulares deben fundarse en - previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que se exprese el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que se deba entender la diligencia y - el objeto de la misma; de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito, por no haberse demostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatoria de la garantía de legalidad contenida en el precepto constitucional en cita y debe - anularse la resolución fundada en el acta correspondien - te." (13)

Este requisito de seguridad jurídica aparece regulado - en los artículos 38 y 43, del Código Fiscal de la Federación.

**B) Fundamentación, motivación y señalamiento del objeto de la diligencia.**

a) La fundamentación es otro requisito esencial de la - orden de visita domiciliaria de auditoría y consiste en señalar en el cuerpo de la misma los preceptos legales aplicables a ésta, contenidos en las diversas disposiciones fiscales que apoyan la actuación de la autoridad para practicar una revisión determinada.

Se deben citar concretamente las normas jurídicas en que pretenda sustentarse la autoridad para realizar el acto de -- comprobación, para evitar que el contribuyente tenga que adi-

( 13 ) Obra Jurisprudencia, Tribunal Fiscal de la Federación 1978-1983, México, 1984, p. 176.

vinar cuales son los preceptos legales en que se basa el Fisco para su actuación y si le son aplicables o no, evitando - dejar inderecho al causante y en posibilidad de impugnar en su oportunidad la orden y sus consecuencias por carecer aquella del requisito en comento.

La exigencia de fundar el mandamiento de visita, señala a las autoridades fiscales diversas obligaciones que deben cumplir para que observen debidamente este requisito legal, a saber:

I.- que el acto esté previsto en una disposición legal que se encuentre en vigor.

II.- que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan.

III.- Que tal acto se contenga en un mandamiento escrito, expresando los preceptos legales específicos que lo apoyen.

De todo lo anterior se deduce que la fundamentación consiste en que los actos que originan la molestia al contribuyente que es visitado, deben estar señalados en una disposición normativa general vigente, es decir, que ésta prevea en forma concreta cuándo es permitido a la autoridad ordenar y realizar una visita domiciliaria de auditoría, o sea, que exista una ley que autorice esa actuación y que dichos preceptos sean señalados en la orden de revisión.

Entratándose de visitas domiciliarias, se satisface este requisito, con el hecho de que la autoridad indique con precisión los preceptos legales aplicables para el acto que-

ordena, no siendo indispensable que cite las fracciones que con tengan los artículos, dado que se entiende que la actuación de la autoridad tiene como fundamento la totalidad de las atribuciones contenidas en el numeral.

El requisito en este sentido, es en cuanto a que todo acto de las autoridades debe fundarse en una ley. Ningún órgano del estado podrá llevar a cabo acto alguno que no esté expresamente previsto en una norma jurídica. Por ello el contribuyente que se ve sujeto a una revisión domiciliaria con la simple lectura que realice del mandamiento de comprobación, tendrá la certeza de que aquel se encuentra debidamente fundado, con preceptos jurídicos que son perfectamente aplicables.

Por lo que respecta a este requisito la Sala Superior -- del H. Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido el siguiente criterio:

**"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- SEÑALAMIENTO DE PRECEPTOS SIN CITAR FRACCIONES.-** Para que se cumpla con el artículo 16 Constitucional es necesario que se cite con precisión el precepto legal aplicable al caso; sin embargo, si se citan preceptos que se refieren a las facultades revisoras de las autoridades, no es indispensable citar las fracciones respectivas, pues se entiende que la actuación de la autoridad se basa en el artículo íntegro que constituye un todo con sus diversas partes, y no puede considerarse que la resolución no esté fundada." (14)

Ahora bien, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha establecido criterio diverso al del Tribunal Fiscal de la Federación, al indicar -- que:

( 14 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 36, Diciembre de 1982, p. 331.



"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ACTO, GARANTIA DE.- LA AUTORIDAD AL EMITIRLO DEBE CITAR EL NUMERAL EN QUE FUNDAMENTE SU ACTUACION Y PRECISAR LAS FRACCIONES DE TAL NUMERAL.- El artículo 16 de la Constitución Federal, al disponer que nadie puede ser molestado en su persona, - posesiones o documentos, sino a virtud de mandamiento - escrito de autoridad competente que funde y motive la - causa legal del procedimiento, exige a las autoridades - no simplemente que citen los preceptos de la Ley aplica - ble, sino que también precise con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyan sus determinaciones. Lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio - estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de - concertar su defensa, a combatir globalmente los precep - tos en que funda la autoridad el acto de molestia, ana - lizando cada una de sus fracciones, menguando con ello - su capacidad de defensa." (15)

Se considera que entratándose de facultades de comproba - ción, el mandamiento de revisión se encuentra debidamente -- fundado con el señalamiento de los preceptos legales que -- autorizan a la autoridad a practicar tal actuación, siendo -- necesario que el documento aludido en él se indique concreta - mente las fracciones aplicables, aunque los preceptos que re - gulan las comprobaciones, contienen en su totalidad actos -- permitidos a la autoridad para realizar debidamente la veri - ficación de la situación contable de los contribuyentes, -- pero es necesario que se especifique concretamente qué facul - tades en concreto se ejercitan, esto es, indicar fracción e - inciso inclusive.

b) En igual forma la - motivación es otro requisito esencial de la orden de visita y consiste en que en el cuerpo de misma se deben señalar las causas que dieron lugar a la expedición de ese documento. En sí, es la adecuación que hace la autoridad que puede practicar una revisión de auditoría entre la norma que da fundamento al acto de molestia y el caso específico en el que ésta va a operar o surtir sus efectos. La - motivación del mandamiento de revisión consiste en los razonamientos que hace la autoridad para justificar el acto que pretende realizar, precisando el porqué considera prudente ejercitar las atribuciones señaladas en la ley y qué en forma lo hará, respecto del contribuyente que pretende revisar, indicando el alcance de las facultades conferidas al personal revisor, constituyendo el límite de la actuación de los visitantes y los actos que deberá permitir el contribuyente.

Para cumplir adecuadamente con este requisito, en el - - cuerpo de la orden se deberá indicar: el nombre del contribuyente; él o los lugares donde puede desarrollarse la revisión; el horario en que se diligenciará; quiénes están facultados - para efectuarla; los actos que se podrán realizar en aquellos períodos que comprenderá la comprobación; el porqué se considera prudente la aplicación de este medio de fiscalización; - la autoridad que lo ordena.

Dicho de otra manera, son los razonamientos o motivos -- que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto -- que pretende realizar encuadra en el supuesto previsto en los preceptos legales. Esas causas deberán mencionarse precisamente en el mandamiento escrito de la visita, con el objeto de - que el afectado pueda conocerlas y estar en aptitud de producir su defensa.

Son aplicables al caso las Tesis y Jurisprudencias que han sido plasmadas en párrafos precedentes, así como la siguiente Tesis sostenida por la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que establece:

"ORDEN DE AUDITORIA.- PARA ESTAR FUNDADA Y MOTIVADA, BASTA CON QUE FACULTEN A LOS VISITADORES PARA CERCIORARSE DE SI EL CAUSANTE CUMPLIO O NO CON LAS LEYES REGULADORAS DE LOS IMPUESTOS A REVISAR.- Si en la orden se faculta a los visitadores a cerciorarse del cumplimiento que el visitado hubiere dado a la ley del Impuesto Sobre la Renta, es claro que podrán investigar si había o no cumplido con la responsabilidad solidaria que le impone el artículo 11 de dicha Ley, que señala que quienes deban tener impuestos o recabar documentos en los que deba constar el pago de los mismos, son solidariamente responsables con los causantes por el monto del crédito fiscal, por lo que no era necesario que se citara en la orden el aludido precepto, pues era imposible que la autoridad ordenadora supiera de antemano la existencia de ese incumplimiento solidario del causante visitado." (16)

c) Señalamiento del objeto de la diligencia, este requisito que debe contener la orden de auditoría, es relativo a la finalidad que se persigue con dicho acto, siendo ésta el verificar si el causante ha enterado completa y oportunamente las contribuciones que le corresponden ya sea como obligado o como responsable solidario y que haya acatado las disposiciones fiscales a que esté afecto durante él o los ejercicios que debe limitarse la revisión.

El objeto que se indica en una orden de auditoría, constituye el alcance de los efectos de aquella sobre un contribuyente, toda vez que la autoridad revisora no podrá extralimitarse de los límites establecidos en el mandamiento, esto es, únicamente comprobará el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del indicado sujeto pasivo, respecto a las -- contribuciones, prestaciones y períodos indicados en la orden y, en los lugares en ésta señalados.

Deberá ser precisado claramente el objeto de la revisión en el cuerpo del mandamiento, pues de no ser así, se estaría facultando al personal revisor a ejercer actos de comprobación sobre los contribuyentes, lugares, obligaciones fiscales y períodos que consideraran adecuados, lo cual sería ilegal.

La finalidad que se persigue al exigirse que en la orden de visita se indique el objeto de la misma, es en cumplimiento del requisito de seguridad jurídica establecido por el artículo 16 Constitucional y el diverso 38 del Código Fiscal Federal, ya que así la autoridad hacendaria únicamente procederá a comprobar la situación fiscal del contribuyente, en los términos del objeto de la orden, esto es, la constriñe a dirigir sus actos verifcatorios, observando lo anterior.

En la práctica la autoridad establece como objeto de la -- revisión el cumplimiento de las obligaciones fiscales principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales el contribuyente debe responder en forma -- directa, solidaria u objetiva, abarcando tal comprobación el -- último ejercicio fiscal de 12 meses por el que para efectos -- del impuesto sobre la renta, se hubiese presentado o debió presentar declaración, así como el tiempo transcurrido entre la -- fecha de terminación de dicho ejercicio y la fecha de entrega

de la orden; y en caso de que el contribuyente no sea causante del impuesto sobre la renta o que no hubiera tenido obligación de presentar declaración anual, la revisión comprenderá todos los impuestos y derechos del año de calendario inmediato anterior a la fecha de la entrega de la orden, así como el período transcurrido entre dicho año y la iniciación de la diligencia.

Lo anterior es suficiente para tener por cumplido el requisito en comento, dado que así la autoridad dá a conocer al contribuyente el alcance de las facultades que podrán ser ejercidas al amparo de la orden.

Con ello se evita que se tenga que precisar con exactitud cada contribución que será objeto de revisión en su cumplimiento, lo cual es casi imposible que tenga conocimiento la autoridad fiscalizadora, por la diversidad de gravámenes que pueden incidir sobre cada contribuyente, salvando con lo anterior el posible desacuerdo del sujeto pasivo con las contribuciones materia de la comprobación.

También de esa manera se evita la posible controversia del contribuyente con los períodos que pudieran ser materia de revisión, ya que no se limita la vigencia del mandamiento a un período preestablecido, sino que éste se conocerá al momento de la entrega de la orden; y sobre él podrá la autoridad proceder a la comprobación, es decir, como la orden por regla general se refiere al último ejercicio, para ello debe atenderse a la fecha en que se le entrega al contribuyente y no a la de su expedición, máxime que en aquella surte sus efectos legales.

Al respecto resulta aplicable la siguiente Tesis sostenida por la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Fed-

ración, que establece:

"VISITAS DE AUDITORIA.- EJERCICIO QUE DEBEN COMPRENDER- CUANDO LA ORDEN SE LIMITA A SENALAR QUE ABARCARA EL ULTIMO EJERCICIO FISCAL.- Cuando la orden no precisa en forma indubitable el período que debe comprender la auditoría, sino que se limita a señalar que abarcará el último ejercicio fiscal, para la determinación de éste debe estarse a la fecha en que de acuerdo con lo establecido por el artículo 84, fracción II del Código Fiscal de la Federación, se inicia la visita, esto es, cuando se entrega la orden al visitado. Dicho de otro modo, debe estarse a la fecha de notificación de la orden, que es normalmente cuando se inicia la visita y no a aquella en que se dictó porque la intención del funcionario que la emitió solo puede desentrañarse válidamente colocándose en los mismos supuestos y circunstancias que él tuvo en cuenta al momento de ordenar la práctica de la diligencia. Por consiguiente, si no se especifica en forma concreta el ejercicio sujeto a revisión, sino que se empleó la expresión: "último ejercicio", debe inferirse que el propósito fue sujetar la revisión al último ejercicio declarado, en relación con el momento en que se diera a conocer la orden y se iniciara la visita." (17)

Es conveniente señalar que no por el hecho de que la orden de visita señale un período determinado a revisar, por ello la autoridad se encuentre impedida para proceder a la comprobación de otros ejercicios mediante la expedición de -

( 17 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 53, Mayo de 1984, p. 991.

otra orden que ampare el demás periodo, ya que ello únicamente sucedería en el caso de que la autoridad emitiera una resolución que delimitare actuar sobre otros ejercicios no comprendido en la primera orden, es decir, que renunciara en forma expresa a ello, por lo tanto es legal que emita más de una orden de visita durante una comprobación domiciliaria, a través de las cuales se mande a verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales por los ejercicios que la autoridad pueda hacerlo, con la única limitante señalada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el siguiente criterio:

"RESOLUCION FAVORABLE.- NO LA CONSTITUYE LA ORDEN DE VISITA QUE ORDENA REVISAR UN EJERCICIO AL CONTRIBUYENTE.- Si en la orden de visita se señala que la revisión abarcará un ejercicio determinado del contribuyente, no por ello debe estimarse que se trata de una resolución favorable que impida a la autoridad revisar otros ejercicios ya que ello sólo podría - - considerarse en el hipotético caso en que se emitiera una resolución administrativa en la que la autoridad expresamente limitara, el ejercicio de sus facultades de revisión a un sólo ejercicio, renunciando a la revisión de cualquier otro respecto de cierto contribuyente. Por lo tanto, es legalmente válido que se dicten dos órdenes de visita a cargo de un contribuyente, en las cuales se ordene, en la primera la revisión del último ejercicio, y en la segunda, la de los cuatro anteriores, ya que la primera no puede estimarse como resolución favorable que impida emitir la segunda, por las razones señaladas." (18)

Respecto a la motivación y al señalamiento del objeto de la visita, en realidad es lo mismo ya que se busca con la práctica de la revisión el cerciorarse del cumplimiento o incumplimiento de todas las disposiciones fiscales a que esté sujeto un contribuyente.

El Código citado en sus artículos 38 y 43, impone la obligación a la autoridad de fundar, motivar y expresar el objeto o propósito que se persigue cuando se expide una orden de visita.

En suma todo mandamiento de auditoría debe estar debidamente fundado; o sea, señalar los preceptos legales que autorizan a la autoridad para llevar a cabo la revisión y suficientemente motivado precisando las razones que se tuvieron para emitir dicho documento; esto es, el objeto que se persigue, debiendo contener la firma de puñ y letra de quien lo emite, sin que esto último se considere como parte de la fundamentación o motivación del acto.

El requisito de la firma autógrafa del funcionario respectivo se exige ya que únicamente así se tendrá certeza de que quien lo emite llegó a la convicción de que era procedente el acto, y que éste no fue ordenado por alguien que sin tener facultades para ello se aprovechó de la oportunidad poniendo en el documento una firma facsimilar de quien por ley goza de atribuciones; es decir, para vincular al funcionario que emite la orden con la misma, máxime que sin dicho requisito el acto no existe.

Se indica que la firma no puede considerarse como parte de la fundamentación o motivación del acto, toda vez que éstas pueden ser correctas sin que sea necesario para ello -



la existencia de la firma autógrafa, la cual únicamente se exige como requisito para la existencia del acto.

No obstante lo anterior se cita el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, el cual considera la firma autógrafa como integrante de la fundamentación y motivación del acto:

"FIRMA FACSIMILAR.- EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- Conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa legal del procedimiento, de aquí que, para que un cobro fiscal pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente, debe constar en un documento público debidamente fundado que, en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, es el expedido por un funcionario público en ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal "se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores que en su caso, prevengan las leyes", de ello se deduce que la firma que a dichos documentos estampe la autoridad, debe ser siempre auténtica, ya que no es sino el signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se requiere la forma escrita, de tal manera que carece de valor una copia facsimilar, sin la firma auténtica del original del documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado."(19)

C) Autoridad competente.

Resulta importante señalar que para que un acto se considere que emana de autoridad competente es necesario que el mismo sea emitido por quien legalmente puede, ya que la competencia surge únicamente por mandamiento jurídico y no por otro acto, además de que las disposiciones legales en que se sustenta el acto de autoridad, deben estar vigentes al momento en que se ejerciten las atribuciones.

No basta que el mandamiento sea emitido por quien para ello esté legitimado y que las disposiciones que lo autorizan estén vigentes, sino que debe expresarse también en la orden el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe, ya que esto forma parte de las formalidades esenciales que el acto debe observar, pues con ello el contribuyente, tendrá conocimiento de qué autoridad ordena la revisión y podrá examinar si tal autoridad goza de atribuciones para ello, a la luz de las disposiciones legales que regulan las actividades de fiscalización.

Además, no únicamente es necesario que la competencia de la autoridad sea relativa a ordenar visitas domiciliarias de auditoría, sino que todos los actos que se facultan a realizar al amparo de aquellas, se encuentren autorizados también en la ley y que dicha autorización le esté concedida a la autoridad que los ordena, pues de no ser así, algún acto trascendente ordenado y diligenciado estaría afectado de ilegitimidad y en consecuencia todo lo que pudiera tener como antecedente directo el mismo, seguiría la misma suerte. En la práctica la autoridad pone especial cuidado en que toda la actuación que autorice a realizar al amparo de una orden de revisión, se ajuste a las atribuciones concedidas en las disposiciones legales respectivas.

Las facultades que aplica la autoridad al ordenar una visita domiciliaria, deben estar establecidas en ordenamientos legales vigentes al momento de su ejercicio, puesto que de no ser así; es decir, de no acreditarse la competencia de la autoridad, el mandamiento de revisión resultara violatorio de la garantía de legalidad contenida en el artículo 16- Constitucional, ya que la orden estaría emitida por autoridad incompetente y, los actos que se practiquen al amparo -- del mandamiento serían ilegales.

Cabe destacar que al indicarse en la orden qué funcionario de la autoridad fiscalizadora lo emite, no es válido señalar que un funcionario diverso al autorizado lo hace en -- ausencia del titular, con las tradicionales palabras "por -- acuerdo" o "por orden", ya que es indispensable que quien lo emita cuente con atribuciones propias conferidas en la Ley -- para ello, y no que ésta se otorgue por un simple acuerdo u orden interna, toda vez que no puede pasarse por alto que la autoridad a través de sus respectivos funcionarios únicamente puede hacer lo que la Ley le autoriza. Además de que cada autoridad fiscalizadora ya sea central o regional, cuenta -- con más de un funcionario que tiene facultades para ordenar este tipo de comprobaciones domiciliarias, por ello en ausencia de un funcionario autorizado puede ordenar la revisión -- otro que también esté facultado.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la -- Nación, estableció el siguiente criterio:

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, ACTOS DE LAS, DEBEN APOYARSE EN LEY.-- Los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías." ( 20 )

( 20 ) Revista del T.F.F.2a.Epoca, Año V, No.43, Julio de 1983, p. 1004.

En el mandamiento de revisión se deberá indicar qué preceptos jurídicos otorgan competencia a la autoridad para emitir el acto y el carácter con que lo haga, pues con ello el afectado tendrá conocimiento de las disposiciones legales en que se sustenta la competencia de la autoridad, y procederá si lo considera conveniente a verificar si efectivamente -- quién emite el acto está autorizado para ello; si en el mismo se está observando la competencia previamente establecida; -- así como de ser procedente el área geográfica que le fue conferida para el ejercicio de sus atribuciones.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido criterio al respecto, que a la letra -- dispone:

"COMPETENCIA.- FUNDAMENTACION DE LA.- El artículo 16 Constitucional establece, en su primera parte, lo siguiente: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento." El artículo 14 de la propia Constitución preceptúa, en su segundo párrafo, que: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". Ahora bien, haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los preceptos transcritos, en lo conducente, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser -- legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente --

que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté legitimado, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la Ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que esto se halle en contradicción con la ley secundaria o con la ley fundamental." ( 21 )

De lo transcrito claramente se desprende que el mandamiento de práctica de visita domiciliaria debe provenir de autoridad fiscal competente y debe ser firmado por cualquiera de los funcionarios autorizados para ello en el Reglamento correspondiente, en los acuerdos delegatorios respectivos o, en su caso, de coordinación fiscal.

Cabe señalar que la Sala Superior del Tribunal Fiscal .

( 21 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 43, Julio de 1983, p. 1005.

ha sostenido criterio en el sentido de que si las disposiciones que otorgan competencia a las autoridades, fueron -- publicadas en el Diario Oficial de la Federación, no es necesario que se plasmen en el documento, por considerar que la exigencia del artículo 16 Constitucional, se refiere a la causa legal del procedimiento y no a la competencia, sin embargo consideramos que el criterio adecuado es el que sos tiene la Corte, no obstante lo anterior, se cita la Juris -- prudencia No. 82, sustentada por la Sala Superior del Tribu -- nal Fiscal de la Federación:

"COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- NO ES -- OBLIGATORIO CITAR LOS PRECEPTOS QUE LA FUNDEN EN LA RE -- SOLUCION QUE DICTE SI ESTA PREVISTA EN ORDENAMIENTOS - GENERALES PUBLICADOS.- La autoridad emisora de la reso -- lucion no está obligada a citar en la misma los precep -- tos legales que funden su competencia si ésta deriva - de un ordenamiento general publicado en el Diario Ofi -- cial de la Federación, ya que la obligación de citar - las disposiciones legales que apoyan la actuación de - la autoridad y los hechos que las hacen aplicables se - refiere a la causa legal del procedimiento y no a la - competencia, conforme a lo dispuesto por el artículo - 16 Constitucional." ( 22 )

Es esencial para la validez del acto que el funciona--  
rio que signe el mandamiento de revisión esté facultado pa--  
ra ello, ya que de lo contrario traerá como consecuencia la  
ilegalidad de la orden por no haber sido emitida por autori--  
dad competente. Por lo tanto ésta debe de gozar de faculta--

( 22 ) Obra Jurisprudencia, Tribunal Fiscal de la Federa--  
ción, México, 1984, p. 176. ✓

des expresas para actuar, o sea, que la autorización legal - para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe - derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa.

Así es como las autoridades pueden actuar solamente --- dentro del área de su competencia que les ha sido designada - en las leyes, reglamentos y acuerdos delegatorios de facultades, para evitar que su actuación esté viciada.

En materia fiscal están perfectamente determinadas las - atribuciones que tienen encomendadas los órganos hacendarios, teniendo estos que observar en sus actuaciones esa limitación, evitando así que los contribuyentes vivan en la inseguridad - jurídica y pretendiendo que no existan actos arbitrarios de - las autoridades.

En la ley se precisan las atribuciones de las autoridades fiscales, en los reglamentos se delimitan perfectamente - sus campos de acción; y en los acuerdos delegatorios de facultades se transfieren atribuciones dentro de ciertos límites y áreas. Todo lo anterior con el objeto de que exista -- certeza absoluta para el particular que se ve sujeto a una - visita domiciliaria, respecto a la autoridad que produce el - acto, así como su régimen competencial.

Este requisito se encuentra contemplado en el artículo - 38, fracción IV del Código Federal Fiscal, el cual exige la - firma del funcionario que expide la orden de visita, esto es, prescribe que no puede existir legalmente este documento sin haber sido signado por persona autorizada para ello.

Es importante indicar que atento a lo señalado en la --

fracción IV del artículo 44 del mismo Código, se puede substituir a la autoridad y a los visitadores que estén realizando la revisión, notificando dicha circunstancia al contribuyente, esto es, puede continuar diligenciando la comprobación una -- autoridad que no la haya iniciado mediante su personal, haciendo del conocimiento del sujeto pasivo ese evento.

## 2.- Requisitos de la orden.

### A) Nombre o nombres del visitado.

En toda orden de visita domiciliaria de auditoría se señalará el nombre o nombres de la persona física o moral a la que vaya dirigida y si se desconoce el mismo, se indicarán datos suficientes que permitan lograr la plena identificación de ésta. Todo esto con el fin de evitar que se realice una -- inspección a un contribuyente distinto a aquel al que le fue girada la revisión o que algunos visitadores pretendan realizar tal diligencia a otro sujeto pasivo y no al que le fue -- emitido el mandamiento de comprobación, para tratar de obtener para sí beneficios personales.

Si no existe el documento dirigido a la persona a la que se le pretende practicar la revisión se le está dejando indefensa y en consecuencia violando una garantía de legalidad, -- porque la autoridad está realizando un acto en forma por demás arbitraria, y en este caso el contribuyente afectado puede pedir la protección de la Justicia Federal para evitar ser molestado por la actuación del Fisco que no está respetando -- este requisito de toda orden de inspección.

El Código Fiscal de la Federación al utilizar las palabras nombre y persona en forma plural además del singular, le



otorga un beneficio a la autoridad fiscal, dado que permite evitar controversias respecto a operaciones realizadas por el contribuyente utilizando otros nombres o razón social, de tectadas durante la revisión o de la realización de compulsas a terceros que hayan efectuado operaciones de compra o venta con el sujeto pasivo, tratando éste de evadir el pago de la prestación fiscal en cada caso determinado.

El que se indique en el mandamiento de revisión el nombre del contribuyente o los datos suficientes que permitan obtener su identificación plena por desconocerse su nombre o razón social, es un requisito esencial, toda vez que ello es indispensable para fijar la relación que se establece entre la autoridad que practica la revisión y el visitado, - pues así la autoridad podrá efectuar todos los actos permitidos en el mandamiento a la persona determinada claramente y ésta tendrá la obligación de soportarlos, ya que así lo establece la orden de comprobación, lo que no sucedería si se tratara o se practicara una revisión domiciliaria a un contribuyente no señalado en el mandamiento, puesto que la autoridad no podría realizarle ningún acto relativo a la verificación de su situación fiscal y tampoco estaría obligado a permitir ninguna actuación de la autoridad fiscalizadora, en contrándose el contribuyente en la posibilidad de solicitar si lo considera conveniente el auxilio de la autoridad administrativa correspondiente; para evitar la intromisión a su domicilio del personal revisor y la posible práctica en él de actos de comprobación.

Lo anterior trae como consecuencia que las personas que traten de practicar una comprobación a una persona distinta a la señalada en la orden, se hacen acreedoras a la aplicación de las sanciones que de acuerdo al Código Fiscal de la -

Federación procedan.

En el caso de que la autoridad no pudiera conocer con exactitud el nombre del sujeto pasivo que pretende revisar, o que no pueda indicar datos bastantes que permitan se logre su plena identificación, deberá abstenerse de ordenar visitas domiciliarias alguna, hasta que cuente con alguno de los supuestos anteriores, pues de no ser así, podría afectar la esfera jurídica de un contribuyente no indicado al practicar la verificación, que pretendía fuera efectuada a otro causante diverso, siendo ello a través de los actos que derivan de un mandamiento que no observa el requisito de legalidad, pues --ello equivaldría a realizar la visita sin orden previa.

Al respecto es conveniente indicar el criterio sostenido por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"ORDEN DE VISITA.- DEBE INDICAR CON EXACTITUD EL NOMBRE- DEL VISITADO.- Es nula una liquidación que se base en -- una visita domiciliaria, practicada en base a una orden de visita dirigida a un causante distinto, pues ello equi valdría a realizar la visita sin orden de ella." (23)

Es sumamente importante el que se identifique plenamente qué contribuyente deberá permitir la visita, dado que con --- ello además de establecerse la relación antes citada, se está garantizando la legalidad de la actuación de la autoridad sobre el causante elegido para practicarle una revisión de este tipo, pues no debe de perderse de vista que de realizarse la-

( 23 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 33, Septiembre de 1982, p. 90.

comprobación sin observar el requisito en comento y a pesar de que el contribuyente no se hubiese opuesto a ella, todo lo actuado sería, ilegal, pudiendo impugnarse ello en caso de que se emita resolución alguna, con apoyo en esa comprobación, a través de recurso de revocación o juicio de nulidad.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación - al resolver la revisión 61/78, estableció:

"ORDEN DE VISITA SI SE DIRIGE A PERSONA DIVERSA DEL VISITADO; SE AFECTA LA LEGALIDAD DE LA.- Todo acto de - - autoridad que implica molestia debe consignar el nombre de la persona a quien va dirigido, para identificarlos - plenamente, por lo que si una visita se realiza con persona diversa a la que va señalada, está afectada de nulidad, que no puede purgarse por no haberse opuesto el visitado, ya que en un régimen de derecho, contra el acto arbitrario de una autoridad, no procede la oposición por vía de hecho." (24)

B) Lugar de desahogo problemática del domicilio fiscal.

La orden de visita deberá indicar el lugar o lugares en donde se debe verificar siendo en esos sitios en donde únicamente se realizará la revisión.

El que se exija que en el mandamiento de revisión se - - precise el domicilio donde se debe realizar la comprobación, es con la finalidad de que por una parte, la autoridad se - - limite a ejercer sus atribuciones de fiscalización en dicho sitio sin que realice acto alguno en otro lugar no autoriza-

( 24 ) Cadena Rojo, Jaime, Nueva Jurisprudencia del T.F.F., México, 1981, p. 339.

do, y por la otra que el contribuyente conozca y permita el acceso de los visitantes a dicho domicilio facilitándoles toda la documentación y sistemas contables necesarios para la comprobación y que de acuerdo con la ley deban estar en tal lugar; pero ello no implica que la autoridad no pueda realizar la visita en otro lugar o lugares con apoyo en otro mandamiento, toda vez que la ley faculta a la autoridad a practicar la visita en el domicilio fiscal del contribuyente o donde materialmente pueda efectuarse la verificación.

De conformidad con lo establecido por el artículo 10 -- del Código Fiscal Federal, entendemos por domicilio fiscal -- de los sujetos pasivos:

**a) Personas físicas.**

I.- Donde tengan el principal asiento de sus negocios -- cuando se dediquen a actividades empresariales.

II.- Cuando no realicen las anteriores, el local que -- utilicen como base fija para la prestación de servicios personales independientes.

III.- Si no efectúan ninguna de las precitadas, será el lugar en donde tengan el asiento principal de sus actividades.

**b) Personas Morales.**

I.- Residentes en el país, el local en donde esté la Administración principal del negocio.

II.- Residentes en el extranjero, el establecimiento, --

en el caso de que existan varios de estos en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su lugar el sitio que se hubiese designado.

En dichos lugares la autoridad podrá de conformidad con el ordenamiento legal citado, ordenar visitas de auditoría.

Además, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del precepto legal precitado, la autoridad fiscalizada podrá ordenar la práctica de una visita en el lugar que - atendiendo a los lineamientos indicados se considere como domicilio fiscal de un contribuyente, aunque éste hubiese designado un sitio distinto como domicilio fiscal, pues la - idea es que la comprobación se efectúe en donde existan elementos idóneos para llevar a cabo la revisión, ya que puede - suceder que un causante indique un lugar diverso a donde se encuentren elementos que revelen su verdadera situación fiscal en cuanto al cumplimiento de obligaciones de índole tributario, por lo que la indicación en la orden como domicilio para efectuar la revisión uno diverso del manifestado como - fiscal, será conforme a derecho.

Por otra parte, la disposición de que las visitas se -- efectúen en el domicilio fiscal de los contribuyentes, trae como consecuencia problemas para determinar cual es la ubicación donde se localiza el domicilio fiscal para algunas personas que no tienen un sitio habitual donde desarrollan su - actividad, o que no cuenta con un lugar manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Para evitar problemas al realizar una visita domiciliaria de auditoría a una persona física que no tenga un lugar que se considere como el principal asiento de sus activida--

des, o que no tenga expresado aquel ante la autoridad hacendaria, la entrega de la orden podrá efectuarse en su casa -- habitación, lo cual no será violatorio de ninguna disposición, ya que se estará atendiendo lo establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, que concede al Fisco la facultad de practicar visitas de revisión donde éstas se puedan llevar materialmente a cabo, sin más requisitos que los establecidos por el propio texto para los cateos.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció el siguiente criterio:

"VISITAS DOMICILIARIAS, DEBEN REALIZARSE EN EL DOMICILIO LEGAL DE LAS PERSONAS FISICAS O MORALES, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS AUTORIDADES SEÑALEN UN DIVERSO DOMICILIO EN LA ORDEN DE VISITA.- La interpretación -- apegada al sentido estricto del artículo 16 Constitucional en relación con las garantías que tal precepto otorga a las personas físicas o morales sujetas a una visita domiciliaria para comprobar si se han acatado -- las disposiciones fiscales, pone de manifiesto que uno de los derechos fundamentales que confiere dicho dispositivo a los gobernados sujetos a una visita domiciliaria consiste en que ésta se realice precisamente en el domicilio legal de aquellos. En estos términos, independientemente del domicilio que se señale en una orden de visita, si ésta se lleva a cabo en el verdadero domicilio legal de la persona visitada y si además, -- tal visita es entendida directamente con la persona investigada por sí o a través de su representante legal, resulta incuestionable que la misma fue debidamente -- realizada." (25)

Ahora bien, el Código multialudido señala claramente la facultad que existe para practicar simultáneamente una visita en dos o más lugares, lo cual es totalmente aceptado en virtud de que muchos contribuyentes tienen diversos sitios donde realizan sus actividades y en cada uno de ellos pueden existir elementos que corroboren si han acatado debidamente las disposiciones fiscales.

Si en la orden se indica un domicilio determinado para efectuarse la revisión, y al momento de presentarse los visitadores a él para entregar el mandamiento e iniciar la visita, tuvieran conocimiento de que el contribuyente presentó en fecha posterior al citatorio para la entrega de la orden-aviso de cambio de domicilio, la revisión válidamente se podrá efectuar en el nuevo domicilio y en el anterior cuando el sujeto pasivo conserva éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de ella, debiéndose hacer constar debidamente esas circunstancias. Resulta importante indicar que este beneficio para la autoridad únicamente podrá ser utilizado por ella, después de que se hubiera dejado citatorio, para la entrega de la orden, es decir, cuando no se entrega la orden en la primer fecha en que se presentan los auditores a realizar la revisión, porque no se encuentra al contribuyente o su representante legal, cuando el aviso de cambio de domicilio haya sido reciente, es decir, que el cambio de domicilio ~~es~~ después de la entrega del citatorio, que no haya permitido a la autoridad fiscalizadora conocer dicho hecho, pues de no ser así, se justificarían revisiones en domicilio diverso al precisado en las órdenes, hechas al amparo de mandamientos que no reúnen los requisitos legales y en consecuencia sería ilegal todo lo relacionado con ellos, en la inteligencia que para poder beneficiarse la autoridad con esta disposición, es necesario que debió existir citatorio -

previo de la autoridad para la entrega del mandamiento (artículo 44 fracción II del Código Fiscal Federal).

Asimismo la visita puede realizarse en un domicilio diverso al señalado en la orden, cuando se hizo a solicitud -- del visitado y de ello hay constancia fehaciente, lo anterior se estima que es legal, puesto que la autoridad al indicar que la comprobación se deberá efectuar en un determinado sitio, cumple con el requisito exigido por la ley, sin que pueda considerarse lo contrario por el hecho de que el contribuyente que debe afrontar la visita, indique que se debe practicar en uno diverso porque así lo solicita, ya que esto puede obedecer a que el lugar que el visitado propone para la -- revisión en él se encuentran todos los elementos que la autoridad necesita para conocer la situación fiscal del causante, siendo ello siempre en domicilios en donde el sujeto pasivo -- tenga oficinas, locales, o bodegas. Además en forma alguna -- puede estimarse violatorio, ya que el cambio de sitio a revisar obedeció no por un acto de autoridad, sino que fue a propuesta del visitado, por medio de un pronunciamiento expreso.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el siguiente criterio:

"VISITA DOMICILIARIA.- NO SE INCUMPLEN LAS FORMALIDADES ESTABLECIDAS PARA SU PRACTICA; SI SE REALIZA EN DOMICILIO DIVERSO AL SEÑALADO EN LA ORDEN, CUANDO SE HIZO A -- SOLICITUD DEL VISITADO.- De acuerdo con lo preceptuado -- por el artículo 84 fracción I, inciso a), del Código -- Fiscal de la Federación de 1967, debe señalarse el lugar donde se llevará a cabo la visita. Se cumple con -- este precepto cuando el acta de visita se levanta en el domicilio señalado en la orden respectiva; asimismo no --



se incumple con lo ordenado por dicho precepto si la -- visita se practica en un domicilio diverso al que señala la orden, si se comprueba que se realizó a solicitud del visitado." (26)

Pero es importante destacar que para que la autoridad -- actúe en este sentido es necesario que efectivamente sea procedente el cambio de lugar a revisar, pues de lo contrario -- podrían no obtenerse los resultados deseados de la comprobación, por no existir en el diverso lugar los elementos que -- lleven a la autoridad a conocer la verdadera situación fiscal del contribuyente, pudiendo optar la autoridad por emitir -- otra orden en la que se autorice a revisar el sitio propuesto por el visitado, además del señalado en el primer mandamiento.

En la orden pueden indicarse varios domicilios en los -- cuales se puede practicar la revisión, siendo ello legal, da do que así la autoridad podrá ejercer actos de fiscalización en tales sitios, ya sea en forma simultánea, sucesiva o in-- distinta, según lo considere conveniente por la importancia de los resultados que pudiera obtener. Al respecto es necesario precisar que la autoridad no se encuentra obligada a -- ejercer actos de comprobación en todos los sitios señalados en el mandamiento, sino que lo hará en donde lo considere -- adecuado, sin que por ello pueda estimarse que la revisión -- es ilegal, máxime que no existe disposición legal que la -- obligue a hacer lo contrario.

Esta situación la resolvió la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

( 26 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VII, No. 68, Agosto de 1985, p. 148.

"VISITAS DOMICILIARIAS.- DOMICILIO EN QUE PUEDEN PRACTICARSE LAS MISMAS.- Si en una orden de visita se señalan diversos domicilios, la autoridad puede practicarla en cualquiera de ellos, sin que esto signifique que se viole lo dispuesto por el artículo 84 fracción I inciso a) del Código Fiscal de la Federación, pues la formalidad contenida en el mismo se establece en relación al lugar donde la visita debe llevarse a cabo de manera alternativa, lo que faculta a la autoridad a practicarla en -- cualquiera de los lugares señalados en la orden; por -- tanto, únicamente se violaría dicha disposición, si la visita se practicara en un lugar diferente a los que se señalen en la orden, pues en este caso se dejaría de -- cumplir lo que establece el artículo 16 Constitucional." (27)

Pero si en la orden únicamente se indica un domicilio -- como lugar para poder practicar la revisión, solamente en él podrá realizarse la comprobación.

Si durante la práctica de una visita, es necesario que se revisen otros domicilios del visitado en donde tenga oficinas, bodegas, locales, etc. y estos sitios no se encuentran señalados en la orden, es indispensable que la autoridad emita otro mandamiento en donde se autorice a realizar a los visitadores la revisión de aquellos, pues de no ser así, la autoridad conforme a derecho se encontraría impedida para proceder a realizar actos de fiscalización en ellos, por carecer de orden expresa que así lo autorice, y de realizarse tales actos comprobatorios en dichos lugares, las actuaciones ahí realizadas serían ilegales, pudiendo el afectado so-

por tanto no existe obligación para que se le hubiese autorizado expresamente en la orden para efectuar las solicitudes, - máxime si dicho funcionario goza de atribuciones para actuar en tal sentido.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido el siguiente criterio:

"VISITA DOMICILIARIA.- NO REVISTE EL CARACTER DE VISITA POR EL FUNCIONARIO QUE SOLICITA INFORMACION AL VISITADO, DURANTE LA PRACTICA DE AQUELLA.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación de 1967 deben designarse en la orden de visita - quiénes van a realizar la diligencia y los visitadores - deben firmar las actas que se levanten, debiendo considerarse como tales a quienes habiendo sido legalmente - designados comparecieron a cumplir con su cargo; por -- ello, si un funcionario distinto a aquellos emite un -- oficio en el que solicita determinada información al -- causante no por esto tiene el carácter de visitador, -- porque no llega a constituirse físicamente como tal en el domicilio del visitado, y por lo tanto, no existe la obligación de que se le autorice expresamente en la orden respectiva para hacer la solicitud de referencia."- (32)

En cuanto a las personas indicadas en la orden como visitadores, la ley no exige requisito alguno para que sean comisionadas para tal efecto, como sería el que tuvieran alguna especialidad profesional en la materia relativa a la contabilidad, sino que el único requisito al respecto es que --

sean auxiliares de la autoridad que tiene facultades de fiscalización, por ello en el mandamiento basta con que se precise el nombre de ellas para que se considere que pueden -- efectuar actos propios de su cargo durante la comprobación -- domiciliaria, dentro de los límites establecidos en la propia orden, además de que al darles el carácter de visitadores la autoridad, es evidente que tienen conocimientos del -- área en que trabajan, pues de no ser así la única perjudicada sería la autoridad, dado que no podría obtener los resultados que pretende conseguir cuando ordena se practique una visita domiciliaria.

Durante la comprobación puede suceder que sea necesaria la intervención de más visitadores por la complejidad de la situación contable del visitado, o que la autoridad considere que resulta adecuado que se nombre más personal para realizar la comprobación, todo ello es válido hacerlo a través de resolución de autoridad que comunique ese hecho al visitado, indicándole con precisión en el documento respectivo el nombre exacto de las personas que autorizan para que también participen en la comprobación.

Es importante que la autoridad al emitir resolución en el sentido de substituir a un visitador o a varios, por -- otros señale quienes serán los nuevos visitadores que continuarán practicando la revisión y quiénes son los que dejan -- de estar autorizados para actuar, pues así la relación establecida entre la autoridad revisora y el visitado con motivo de la visita, obliga a aquellas a constreñirse a continuar -- con la comprobación con el personal que esté autorizado absteniéndose de realizar acto alguno por conducto de un visitador que haya sido substituido y, también así el visitado sabrá de quien debe permitir los actos de comprobación y de -- quien no.

La substitución de visitadores puede ser en forma parcial o total, la primera es cuando parte del personal es relevado del cargo por otro, pudiendo actuar el personal designado posteriormente al inicio de la visita, junto con el que no fue substituido, la segunda es cuando todo el personal designado es substituido, sin que ninguna de esas situaciones invalide la revisión.

Tanto el aumento como la substitución de personal durante la revisión deberá hacerse por escrito al visitado, estando los visitadores así designados facultados para realizar todos los actos indicados en la orden de auditoría.

En cuanto a este punto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido:

"VISITAS DE AUDITORIA.- SUBSTITUCION DEL PERSONAL QUE INTERVIENE EN ELLAS.- Conforme al artículo 84 fracción VI, del Código Fiscal de la Federación vigente, todos los visitadores que intervienen en la práctica de la visita están obligados a firmar el acta de auditoría, y si por necesidades de trabajo alguno de ellos tiene que ausentarse para desempeñar otra comisión, la substitución del personal actuante debe acreditarse por la autoridad en forma fehaciente y no simplemente haciéndose constar esa ausencia en el acta de auditoría. Es decir para la práctica de la visita es necesario que exista una orden de autoridad competente, misma que debe mostrarse al visitado, para la substitución del personal actuante, deberá exhibirse al visitado el oficio de substitución del personal que actúa en la visita, asentándose en el acta de auditoría la fecha en que esto --

ocurra." (33)

Resulta importante destacar que los visitantes designados después de iniciada la comprobación podrán hacer constar en acta hechos que conocieron desde el momento en que -- fueron nombrados y se apersonaron en el domicilio del visitado, pues es lógico que no pueden hacer pronunciamiento alguno respecto a hechos realizados con anterioridad al inicio de su actuación, a menos de que existan constancias de ellos (actas parciales, papeles de trabajo).

Los visitantes que fueron substituidos, únicamente -- harán constar en documentos, los hechos de que tuvieron conocimiento durante la época en que fungieron como auditores en una visita y, no por haber sido substituidos, los hechos -- consignados en actas y papeles de trabajo realizados por -- ellos carecen de valor.

El Código que se ha venido invocando indica que la substitución, aumento o reducción del personal actuante podrá ser realizada por la autoridad legalmente competente para ello; -- esto es, la podrá efectuar cualquier órgano que tenga atribuciones al respecto, de conformidad con lo señalado en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en los acuerdos delegatorios respectivos.

Lo anterior se traduce en rapidez del procedimiento de visita, pues así cuando sea necesario efectuar substitución, -- aumento o reducción del personal revisor, no necesariamente -- tendrá que ser hecha por el funcionario que emitió la orden, --

( 33 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa -- Cuarenta y Cinco Años, Tomo III, México, 1982, p. 85.

sino por otro diverso aunque no se encuentre en el mismo nivel de jerarquía, pues la única exigencia al respecto es que lo haga quien tenga atribuciones para ello.

Además, el citado Código precisa en su artículo 44 -- fracción IV, que puede haber substitución de la autoridad -- que inicia la revisión por otra para que ésta continúe, nombrando la misma a los visitadores que seguirán con la comprobación, notificando tal evento al contribuyente, sin que dicha circunstancia afecte en absoluto los resultados de la visita. Situación que se da en la realidad cuando una autoridad le transfiere a otra ya sea por desconcentración o centralización la continuación de una diligencia que ha iniciado -- y que concluirá la nueva, pudiéndose hacer ello sin que se -- tenga que justificar el porque del cambio de autoridad fiscalizadora, en la inteligencia de que la nueva autoridad substituta no podrá efectuar ningún acto en la visita, hasta en -- tanto no se comunique por escrito el cambio al contribuyente -- o a la persona con la que se entienda la revisión y, al suceder ello, queda impedida la autoridad substituta para efectuar alguna actuación en la revisión en el domicilio del causante sujeto a la visita, así como los visitadores que fueron substituidos por la nueva autoridad que continuará la comprobación, a menos que no exista la substitución del personal, -- por considerar la nueva autoridad revisora que debe continuar con la comprobación.

Asimismo, se establece que únicamente se notificará la substitución o aumento del personal actuante al sujeto pasivo, formalidad que no exige cuándo se disminuye el número de visitadores.

Siendo acertado esto, toda vez que cuando se disminuye --

contribuyente o responsable solidario, siendo a partir de ese momento en que la autoridad puede proceder a realizar actos tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del visitado, infiriéndole con ello molestias, ya que tendrá la obligación de permitir dicha actividad dentro de los límites establecidos en la orden; es decir, con la entrega del mandamiento se establece una relación particular entre la autoridad revisora y el contribuyente que debe soportar la visita, ya que ambos deberán regir su conducta dentro de los extremos precisados en la orden, extinguiéndose tal relación cuando concluye la visita.

La autoridad entrega la orden por conducto del personal autorizado para practicar la comprobación en él o los domicilios consignados en aquella, en la inteligencia de que únicamente la entrega se efectuará en los lugares que la autoridad considere conveniente, sin que sea obligatorio hacerlo en todos los permitidos, a menos de que los visitadores se constituyan en ellos, es decir, la entrega del mandamiento deberá efectuarse en donde materialmente se presenten los visitados, aunque después de la entrega respectiva no efectúen acto alguno en dichos domicilios, por concretarse a realizar la comprobación en otros.

La orden deberá entregarse al destinatario o a su representante legal, en el domicilio precisado en el documento, si al constituirse los visitadores en dicho sitio, no se encontraran ninguno de aquellos, se procederá a dejar citatorio con una persona que se encuentre en el lugar a revisar y demuestre tener alguna relación con el destinatario, para que en el domicilio al día siguiente y a hora determinada espere el contribuyente o su apoderado, al personal revisor, para recibir el mandamiento de auditoría y, en caso de que no se



haya acatado el citatorio, la entrega de la orden se realizará con alguna persona que se encuentre en el domicilio y que tenga relación con el destinatario de la orden. Este procedimiento es igual para personas físicas o morales, con la salvaguarda de que respecto a estas últimas siempre se requerirá presencia del representante legal.

Cabe hacer hincapié en que aunque el Código en cita en su artículo 44, no establece que la persona con la que se pueda entender la orden y la práctica de la visita en defecto del destinatario o de su representante idóneo, deba tener alguna relación con el destinatario de la orden, es lógico concluir que aquella deberá tener relación con él, porque si no, se llegaría al absurdo de considerar que la entrega del mandamiento y la práctica del mismo, se podría entender con alguna persona totalmente ajena al destinatario que probablemente únicamente se encontraba por accidente en el sitio en donde se debería efectuar la revisión, y que no tendría interés alguno en entregar el citatorio para su acatamiento.

Es necesario precisar que la orden deberá entregarse materialmente a la persona con la que se entienda tal acto, y no exclusivamente mostrarse, toda vez que el Código aludido en su numeral 44 fracción II, establece la obligación de la autoridad para entregar la orden y el derecho correlativo del destinatario, para exigir ello y no únicamente que le sea mostrada.

Al respecto la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, estableció el siguiente criterio:

**"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- DEBE ENTREGARSE AL VISITADO O A SU REPRESENTANTE Y NO ÚNICAMENTE MOSTRARSE.-**

El artículo 84 fracción II, del citado Código Fiscal de la Federación de 1967, disponía que al iniciarse la visita se entregara la orden al visitado o a su representante y si no estuvieran presentes a la persona que se encontrara en el lugar que debía practicarse la diligencia. Este precepto es categórico al exigir que la orden se entregue materialmente, de tal suerte que si la orden respectiva solo se muestra al visitado o a su representante no se cumple con el dispositivo legal aludido." (34)

Cuando la entrega de la orden sea hecha en forma personal al sujeto pasivo, éste se deberá de identificar preferentemente con una credencial expedida por autoridad pública en ejercicio de sus funciones.

Tratándose de un representante legal o mandatario, éste acreditará su personalidad mediante un poder general amplísimo; uno general para actos de administración o dominio; o bien uno especial otorgado para representar al sujeto pasivo ante las autoridades fiscales en situaciones específicas, como son las visitas domiciliarias.

En el caso de que no estuvieran presentes el visitado ni representante legal idóneo en el domicilio, se dejará cita torio con la persona que esté en dicho lugar para que cualquiera de los citados espere a los auditores a hora fija del día siguiente, si no obedece el requerimiento, la autoridad deberá entregar a un tercero que tenga relación con el contribuyente la orden, pudiendo ser aquel un empleado, caudal que debe comprobar mediante algún documento que lo acredite como tal.

el número de visitadores, el contribuyente deja de soportar la actuación en su domicilio de personas que ya no asisten a él para inferirle molestias, lo que no sucede en los otros casos supuestos, dado que en estos existe autorización para que visitadores diversos a los -- ya designados practiquen la -- comprobación y por ello el visitado, también se encontrará -- obligado a permitirles el acceso a su domicilio, documentos -- que tengan relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales y a cumplir los requerimientos por ellos efectuados.

En la práctica cuando se da la disminución de personal -- únicamente él o los visitadores dejan de asistir al sitio donde se efectúa la comprobación, siguiendo ésta con el demás -- personal revisor comisionado.

Es conveniente indicar que cuando se lleve a cabo la -- sustitución o aumento de auditores, se debe hacer constar -- esa circunstancia en acta parcial, además de la final, para -- dar mayor seguridad a la autoridad y al contribuyente.

Los requisitos precitados se encuentran establecidos en los artículos 38, 43 fracción II y 44 fracción IV del Código -- multialudido, debiendo observar debidamente todas esas condiciones la autoridad al diligenciar una visita domiciliaria de auditoría, para evitar lesionar los derechos del contribuyente que soporte el acto de molestia.

### 3.- Inicio de la visita.

#### 1) Entrega de la orden.

La entrega del mandamiento de revisión constituye el -- inicio del procedimiento de fiscalización en el domicilio del

La autoridad en la práctica procede a citar nuevamente al sujeto pasivo o al apoderado para que con posterioridad se recabe su firma en una copia del mandamiento de molestia y ratifique todo lo actuado hasta ese momento, haciéndose constar todo esto en acta parcial para dar mayor solidez a la visita, lo cual no es necesario dado que los dispositivos legales que regulan dicho acto, autorizan a realizar la diligencia con cualquier persona en caso dado, (artículo 44 - fracciones I y II del Código precitado), resultando por ello la ratificación irrelevante.

La facultad de los visitadores de entregar la orden a un tercero que se encuentre en el domicilio del visitado que tenga relación con el destinatario de la orden, en caso de que el contribuyente o su representante legal no acaten el citatorio previo para tal acto, deriva de que atendiendo a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, no se exige que el mandamiento se entregue al destinatario o a su representante legal, sino que dicha obligación la establece el Código, así como la del citatorio previo en caso de no encontrarse el sujeto a visitar o sumandatarario legal al momento de constituirse el personal revisor a efectuar la entrega de la orden.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido los siguientes criterios:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- PUEDEN SER ENTENDIDAS CON QUIEN NO SEA EL REPRESENTANTE LEGAL.- De conformidad con lo establecido por el artículo 84 fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigente para el año de 1978, la visita domiciliaria puede entenderse con la persona que se encuentre presente en el lugar visitado,

aún cuando no sea el representante legal, con mayor razón si mediante citatorio previo se indicaba a éste -- día y hora para que esperara al visitador." (35)

"ACTAS DE INSPECCION.- PARA SU LEGALIDAD NO ES NECESARIO QUE SE ENTIENDA CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL.- El artículo 16 Constitucional no exige que las visitas de inspeccion practicadas para comprobar el -- cumplimiento de disposiciones administrativas se entiendan directamente con el visitado o su representante legal, por lo que si al presentarse los inspectores para el deshogo de la diligencia no esta presente aquel, -- puede llevarse a cabo con quien se encuentre en el domicilio." (36)

Si bien es cierto que la orden se puede entregar a un tercero distinto al destinatario o a su representante legal, ello únicamente es permitido cuando no se atiende el citatorio previo hecho a aquellos, por lo que si se acata el citatorio no puede entregarse la orden a un tercero o a un testigo, pues no se surte la autorización legal para ello, además de que en ningún caso a una persona que funja como testigo - se le podrá entregar la orden, pues no puede afrontar la visita y tener el carácter de testigo al mismo tiempo.

En este sentido la Sala Superior del Tribunal Fiscal - de la Federación ha concluido:

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- DEBE ENTREGARSE A LA -

( 35 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 44, Agosto - de 1983, p. 659.

( 36 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 51, Marzo - de 1984, p. 807.

PERSONA CON QUIEN SE ENTIENDA LA DILIGENCIA Y NO A LOS TESTIGOS.- De conformidad con lo preceptuado por el artículo 84 fracción II del Código Fiscal de la Federación de 1967, los visitadores se encontraban obligados a entregar, al inicio de la visita, la orden respectiva al visitado o a su representante legal, y si no estuvieren presentes, a quien se encontrara en el lugar en que debiera practicarse la diligencia. Por tanto, si la diligencia se entendió, al inicio de la visita, con el representante del visitado, los visitadores debían entregar a esta persona la orden respectiva y no a uno de los testigos designados por el propio representante en el levantamiento del acta, ya que si bien la orden de visita también podrá entregarse a cualquier persona que se encuentre en el lugar en que deba practicarse la diligencia, esta hipótesis solo se surtirá en caso de ausencia del visitado o del representante." (37)

En caso de que el visitado, su representante legal o el tercero con quien se pretenda realizar la entrega de la orden, se nieguen a recibirla, se podrá recoger la contabilidad para revisarla en el domicilio de la autoridad fiscalizadora, efectuando en dicho sitio la comprobación; el personal actuante deberá levantar un acta parcial de resistencia en presencia de dos testigos, para hacer constar tal acto, (artículo 45 fracción I y último párrafo del mismo, del ordenamiento multialudido).

También al constituirse los visitadores al domicilio donde debe entregarse la orden, puede ocurrir que no se per-

( 37 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 57, Septiembre de 1984, p. 133.

mita la entrada de ellos, por parte del destinatario del mandamiento, de su representante legal o del tercero, pudiendo en este caso el personal revisor en los términos del artículo 40 del ordenamiento en cita: solicitar el auxilio de la fuerza pública; solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente; para proceder a entregar la orden y efectuar la revisión.

Si al constituirse los visitadores al domicilio del destinatario de la orden para la entrega de ésta, tienen conocimiento de que presentó aviso de cambio de domicilio días antes, la orden deberá entregarse en el nuevo domicilio, sin que por ello se considere que se dejan de observar las formalidades legales o que sea necesaria la expedición de otra orden o la ampliación de la misma, en caso de que el lapso de presentación del aviso de cambio de domicilio y la entrega sea breve para que la autoridad fiscalizadora haya tenido conocimiento del cambio de domicilio fiscal, además la revisión también podrá ser efectuada en el domicilio anterior si el contribuyente conserva el local.

Puede suceder que al apersonarse los visitadores al domicilio señalado en el mandamiento se percaten que el domicilio contenido en el mismo y que el contribuyente había manifestado ante la autoridad como fiscal, no lo es en los términos del artículo 10 del Código, lo cual constituye una infracción al Registro Federal de Contribuyentes, haciéndose acreedor el contribuyente a una sanción en los términos del artículo 80 fracción I del mismo Ordenamiento Jurídico.

También la entrega tiene en algunos casos la finalidad de identificar sobre qué período la autoridad fiscalizadora puede ejercer sus actos, ya que en algunos mandamientos únicamente se especifica que la auditoría abarcará el último

ejercicio fiscal y el lapso transcurrido entre este y la entrega de la orden, lo cual se determina atendiendo a la fecha en que ocurre la entrega al destinatario, representante legal o al tercero, en virtud de que aquella en ese momento surte sus efectos legales.

Como se ve de conformidad con lo señalado en el artículo 44 fracción II del Código en comento, se impide que a partir del momento en que inicialmente se presenten los visitantes al domicilio del contribuyente entreguen la orden, cuando no se encuentren ni el destinatario o el representante legal, debiendo hacerlo el día señalado en el citatorio que al efecto se deje, dando lugar a que la práctica de la revisión comience hasta esa fecha, perdiendo la autoridad el factor sorpresa que es indispensable para la obtención de los resultados que se esperan con la realización de dicha actividad, dado que el visitado tiene un lapso para poder modificar situaciones que le pudieran perjudicar, -- trayendo como consecuencia que el causante pueda efectuar entre otros actos:

a) presentar las declaraciones omitidas o las rectificaciones que procedan. Dando lugar a un pago espontáneo que genera recargos hasta un tanto del crédito fiscal, evitando así que se le pudiera revisar por las irregularidades cometidas en ejercicios anteriores y evitando la imposición de multa alguna y el ejercicio en su caso de la acción penal fiscal por parte de la autoridad, (artículos 21, 73, 108 y 109 del Código).

Lo anterior en virtud de que puede en el mismo día en que se deje citatorio para la entrega de la orden, presentar declaraciones de contribuciones a través de las cuales



regularice su situación fiscal y, subsane el incumplimiento de las obligaciones fiscales ya sea por responsabilidad propia o solidaria, así como modificar su contabilidad, para -- que ésta acredite junto con sus declaraciones, la justa observancia de las disposiciones fiscales.

Si bien es cierto que la autoridad puede revisar los ejercicios que considere conveniente aunque no detecte irregularidad alguna en el inmediato al ejercitamiento a sus facultades de revisión, con la única limitante de la caducidad, también es cierto que sus facultades de liquidación se encuentran limitadas en ciertos aspectos, tal y como ya fue estudiado en el capítulo anterior, por ello la autoridad en la práctica no procede a revisar los ejercicios anteriores al comprobado si no se encontraron irregularidades en él, así como muchos contribuyentes pueden tratar de corregir su situación fiscal persiguiendo que no se les impongan multas, - recargos en más de un 100% y no se ejercite acción penal contra ellos.

b) Desaparezca la evidencia de irregularidades dentro de su contabilidad y en operaciones realizadas con terceros, ya que no se le puede aplicar la medida cautelar de aseguramiento de su contabilidad por estar neutralizada ésta al no haber sido entregada la orden pues es imposible que los visitadores procedan a garantizar la inviolabilidad del sistema contable.

c) Arregle a su conveniencia los registros contables, pudiendo acontecer ello, en virtud de que de un día para otro podrá realizar una serie de modificaciones en su contabilidad y empresa que lo haga aparecer como un contribuyente cumplido.

Puede efectuar ello en unas horas, aunque los visitantes hicieran una relación de los libros o documentos que integran la contabilidad, cosa que nunca sucede en la práctica, además de que tampoco sería apegado a derecho hacerlo, pues se le infringiría con ello una molestia sin estar entregada la orden de visita, además de que si se realizara en la práctica, por ser voluminosos en algunos casos los elementos que integran la contabilidad y sus anexos, muchos de ellos podrían pasar desapercibidos al personal revisor, (artículo 44 fracción II del Código en cita).

Además se indica, en el mismo precepto que se estudia que al no encontrarse el destinatario o su representante legal, cuando se presenten los visitantes en el domicilio a entregar la orden, estos pueden efectuar una relación de los elementos que integran la contabilidad y de la documentación anexa a la misma o si existe peligro de que se ausente el visitado o tienda a efectuar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, se procederá a asegurar la contabilidad; lo cual es imposible jurídicamente, ya que se le está infiriendo al contribuyente un acto de molestia que no le ha sido comunicado y por tanto puede impugnar dicha actuación.

Se dice que no se puede efectuar una relación de los elementos que integran la contabilidad y documentos con ella relacionados, así como proceder a su aseguramiento, en tanto no se entregue el mandamiento de visita, toda vez que ello constituye intromisiones en la privacidad del contribuyente y de sus propiedades, y en tal acto no conocería siquiera quien está realizando la actuación, por no existir en su diligencia identificación del personal que lo realice, designación de testigos para fungir como tales y persona que lo afronte, lo que trae como consecuencia además que se le podría reali-

zar una relación que no sea verdadera o un aseguramiento sobre elementos que ni siquiera existan, por ello aunque el Código autoriza dichas actuaciones, la autoridad debe abstenerse de realizar (artículo 44 fracción II del Ordenamiento citado).

Ahora bien, atento a lo indicado en el artículo 13 del Código en cuestión, la entrega de la orden debiera ser hecha en día y horas hábiles, sin embargo dicha diligencia podrá ser efectuada en días y horas inhábiles, solo cuando el contribuyente al que se le deja en su poder el mandamiento de comprobación, realice todas sus actividades por las que pueda ser revisado en esas horas y días; asimismo se precisa -- que cuando una actuación sea iniciada en una hora hábil podrá concluirse en una inhábil sin afectar la validez de dicho acto.

Al respecto el Tribunal Colegiado del decimo cuarto -- circuito, emitió el siguiente criterio:

"VISITA DOMICILIARIA, HABILITACION DE ACTUACIONES PARA LA PRACTICA DE .- La orden de practicar una visita domiciliaria para Auditoria Fiscal se formaliza desde el momento mismo en que es autorizada por la autoridad -- competente para emitirla; y si bien los actos de su -- ejecución pueden prolongarse en el tiempo, cuando amerite la práctica de varias y diversas actuaciones ello dependería de la gravedad o complejidad de su cometido tales actos constituyen logicamente la consecuencia legal y directa de la orden emitida, o sea, todas las actuaciones que se practiquen para cumplimentar lo mandado, quedan englobadas en ella. Por ende, si en este -

caso la orden fue dictada por el órgano adecuado, y en la misma se determina un objeto, habilitando para ello días y horas inhábiles, aun cuando su cumplimiento implique varias actuaciones (la de inicio, levantamiento de actas parciales, etc.) forzosamente debe entenderse que todas ellas son producto de la orden emitida, y -- por tanto, la habilitación de dichas actuaciones, va -- implícita y autorizada en ella misma; de ahí que resul- te infundado lo que alega el peticionario del amparo, -- especialmente cuando expresa que "debió de indicarse -- para cual de esos momentos o actuaciones se habilitan horas y días" dado que, como se ha expuesto, tal medida se satisface con la misma orden de visita domicilia ria." (38)

#### B) Identificación de visitantes.

El personal actuante debera acreditar plenamente su -- personalidad ante el visitado, su representante, o bien con el tercero con quien se entienda la diligencia para realizar el mandamiento contenido en la orden, mediante credenciales oficiales que lo justifique como tal o bien dada la desactua- lización de dichos documentos, por oficio suscrito por la au- toridad competente.

La identificación debera hacerse al inicio de la visi- ta; esto es, al momento de la entrega de la orden, o en la -- época en que los visitantes se constituyan por primera vez en el domicilio a revisar, ya que puede suceder que a la entrega del mandamiento no asistieron todos los auditores auto- rizados o que durante la comprobación exista substitución o aumento de personal.

(38) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VII No. 67, Julio de 1985, pp. 54 y 55.

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación estableció en su Jurisprudencia No. 91:

"ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.-- El artículo 84 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, ordena que al iniciarse la visita se identifiquen los visitantes, requisito que se tendrá por satisfecho si se consigna tal circunstancia en las actas relativas, sin que sea necesario que se asienten en las mismas los datos de los documentos utilizados para tal efecto, pues dicho precepto no lo exige." (39)

Esta regla fundamental se cumple anotando en el cuerpo del acta de auditoría:

a) Las características de las credenciales oficiales -- que los identifiquen como visitantes; fechas de su expedición; sus números; el nombre de la autoridad que las emitió, o bien, las características de los oficios firmados por autoridad competente del órgano de la Secretaría que vaya a diligenciar la revisión, en los cuales se indica que el portador, con fotografía y firma al calce es visitante adscrito a la Dependencia que emitió la orden y que se encuentra facultado para practicar actos propios de su cargo, previa exhibición del mandamiento en el que se le encomienda de manera expresa.

b) Que dichos documentos fueron examinados a satisfacción por la persona que recibió la orden, sin manifestar objeción alguna al respecto.

c) Que los instrumentos mediante los cuales se identifi

( 39 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia 1978-1983, México, 1984, p. 114.

caron los visitantes les fueron devueltos a estos.

El personal que sea designado con posterioridad a la entrega de la orden ya sea por substitución o aumento, se acreditará en la forma antes indicada, levantando acta parcial al respecto.

Para precisar la identificación en las actas parciales que se realicen posteriormente a la primera de inicio, se remitirán a ésta, siempre y cuando no haya substituciones de visitantes.

Ahora bien, cuando se nombren visitantes por substitución o aumento de los anteriormente designados para la practica de la revisión, ellos también deben proceder a identificarse en el momento en el que se constituyan en el domicilio en donde se verificará la revisión, pudiéndose hacer constar su identificación en el acta final que para tal efecto se elabore o en un acta parcial.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo el siguiente criterio:

"ACTAS PARCIALES.- NO ES NECESARIO QUE SEÑALE LA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES PARA QUE TENGAN PLENO VALOR JURIDICO.- Si un acta parcial que se levanta con motivo del secuestro de la documentación del causante, no señala la identificación de los visitantes, esta circunstancia no afecta su valor juridico, de acuerdo con el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, pues este artículo dispone que al inicio de la auditoría se identificarán los visitantes, pero no exige --

que se tiene esa formalidad en todas y cada una de las actuaciones; además, si en el acta final se dice que los visitantes se identificaron el mismo día que se inició la visita, debe tenerse por cumplido el citado requisito." (40)

En el acta final deberán asentarse todas las características de los documentos con los cuales se identificaron los visitantes que participaron en la revisión, aunque algunos de ellos no hayan concluido la misma, a menos de que exista acta parcial que acredite la identificación.

Es importante la identificación de los visitantes ya que a través de ella el afectado por una orden de visita domiciliaria, conoce la calidad o características personales de los individuos que se ostentan como visitantes al amparo del mandamiento, la certeza de que tales personas efectivamente representan a la autoridad que goza de atribuciones para ordenar y realizar auditorías domiciliarias y que aquéllas están autorizadas para efectuar actos de comprobación; para que el destinatario de la orden o el tercero con quien se entiende ésta les permita la entrada al domicilio y les otorgue todas las facilidades para la práctica de la revisión, dando debido cumplimiento a los requerimientos que pudieran hacerle durante la comprobación. Lo anterior ya que de la revisión pueden derivar actos que afecten la esfera jurídica del visitado, por ello es necesario que se acredite que se efectuó la identificación de los auditores que participaron en la revisión, cuando menos en el acta final.

(40) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 58, octubre de 1984, p. 258.

En otras palabras, la finalidad que se persigue con la identificación de los visitantes, es que la persona que -- afrente la revisión tenga certeza de que quienes se ostentan como personal autorizado para revisar la situación fiscal -- del destinatario de la orden, son efectivamente los sujetos\_ que materialmente se constituyen en el domicilio donde se -- desarrollará la revisión, ya que de no acreditarse esa cir-- cunstancia el contribuyente se encuentra en aptitud de impe-- dir la entrada de ellos al domicilio, no permitir la revi-- sión y solicitar se apliquen las sanciones correspondientes\_ a los supuestos visitantes.

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federa-- ción sustento el siguiente criterio:

"IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- PARA QUE SE COM-- PRUEBE ES NECESARIO QUE SE HAGA CONSTAR EN ACTAS Y NO\_ INFERIRSE DE SIMPLES PRESUNCIONES.- El artículo 16 -- Constitucional dispone que las visitas domiciliarias de ben cumplir con las formalidades previstas para los ca\_ teos y Leyes respectivas, por lo que, para que sea reg\_ petada la garantía Constitucional es necesario que se\_ cumpla con el requisito señalado en la fracción II del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, consig\_ tante en la identificación de los visitantes al ini-- ciarse la visita, por lo que este acto, debe quedar -- consignado en el acta final o en su caso en una parcial a fin de que pueda comprobarse, pero no inferirse de \_ simples presunciones ya que se trata de una formalidad que tiene rango Constitucional." (41)

(41) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 37, enero de 1983, p. 397.



La identificación de los auditores se podrá hacer constar en el acta final de auditoría, siempre y cuando él o los visitantes que la elaboren no hayan sido substituidos durante la revisión y el acta en cuestión sea levantada por personal substituto, pues en esa virtud es claro que los visitantes substitutos no podrán hacer constar algo que no conocieron.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo el siguiente criterio:

"IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES QUE SON SUBSTITUIDOS DURANTE EL TRANSCURSO DE VISITA DOMICILIARIA.- DEBE CONSTAR FEHACIENTEMENTE.- Si bien es cierto que para considerar que los visitantes se identificaron al inicio de la visita basta con la circunstancia de que así se haga constar en el acta que al efecto se levante, también lo es, que resulta insuficiente para tener por cumplido ese requisito, el hecho de que unos visitantes substitutos que no participaron al inicio de la diligencia hagan constar en el acta final, que los visitantes que fueron substituidos se identificaron al momento en que se inició la diligencia, puesto que a ellos no les puede constar ese hecho desde el momento que no estuvieron presentes, siendo por lo tanto necesario que la identificación de los visitantes que iniciaron la visita se compruebe con algún otro medio de prueba y no con el acta final de visita." (42)

Resulta importante destacar que no por el hecho de que

(42) Revista del T. F. F., 2a. época, Año V, No. 37, Enero de 1983, pp. 395 y 396.

los documentos identificatorios de los visitantes hubieran sido expedidos por quien no tiene facultades para ello, o -- que no se encontraren vigentes en la época de la visita, se puede considerar que la identificación realizada fue ilegal, toda vez que lo importante y trascendente es que las personas que se ostenten como visitantes, acrediten ante quien se entiende la visita que efectivamente ellos son los autorizados por la autoridad fiscalizadora para practicar la revisión, - lo cual se logra a través de la comparación física entre la foto incrustada en la credencial u oficio y el perfil físico de cada auditor, además de los datos contenidos en los documentos respectivos.

El Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito sostuvo el siguiente criterio:

"DOCUMENTOS DE IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES EXPEDIDOS POR QUIEN NO TUVIERA FACULTADES PARA ELLO.- CASO EN QUE RESULTA INTRASCENDENTE TAL CIRCUNSTANCIA.- Aun cuando los documentos con los que se identificaron los visitantes hubiesen sido expedidos por quien no tuviera facultades para hacerlo, ello resulta insuficiente para conceder la protección Constitucional solicitada, pues el fin que se persigue con la identificación que deben hacer los visitantes respecto a su carácter de tales (fracción II del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, anterior al actual), es que el visitado tenga la seguridad de que quien hace la visita es una persona con facultades para hacerlo, y si el quejoso solo expresó que quien expidió los documentos no tenía facultades para hacerlo, pero no manifiesta que -- los citados visitantes no tuviesen tal carácter, o -- sea, que no fuesen realmente visitantes, ello indica

que su inconformidad solo se endereza hacia los medios con los que se identificaron." (43)

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha considerado que no es necesario que en las actas se asiente los datos de los documentos a través de los cuales se identificaron los visitantes, bastando únicamente que en actas se indiquen que el personal revisor se identificó ante la persona con la que se entendió la comprobación, ya que si los auditores no se hubiesen identificado, la persona que --afrenta la comprobación no tenía la obligación de permitirle la entrada al domicilio, el acceso a su sistema contable y documentación con el relacionada, porque no conocía si aquellos efectivamente habían sido designados por la autoridad que expidió la orden.

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido diversos criterios:

"ACTA DE VISITA.- NO ES OBLIGATORIO SEÑALAR LOS DOCUMENTOS CON QUE SE REALIZO LA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- La sola mención en el acta de auditoría de que el personal actuante se identificó es suficiente para cumplir con lo previsto por el artículo 84, --fracción II, del Código Fiscal de la Federación, no --siendo necesario que se asiente en el acta los datos del documento con que se identificaron los visitantes, pues es lógico que si dichas personas no se hubieran --identificado como miembros de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el representante legal con quien se

(43) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VII, No. 67, Julio de 1985, p. 54.

entendió la visita no tenía porque haberles permitido la entrada ni el examen de los libros y documentos respectivos, a parte de que al firmar el acta se puede -- asentar esa circunstancia, lo que además podría corroborarse o desvirtuarse por los testigos designados, máxime que no existe disposición legal alguna que prescriba que los datos de identificación deben asentarse en el acta." (44)

"ACTAS DE VISITA.- NO ES NECESARIO QUE CONSTEN LOS DATOS DEL DOCUMENTO CON QUE SE IDENTIFICARON LOS VISITADORES.- De acuerdo con el artículo 84, fracción II, -- del Código Fiscal, basta que los visitantes que realicen una visita de inspección fiscal se identifiquen -- ante el visitado o ante su representante legal, por lo que no es necesario que se asienten en el acta los datos del documento con que los citados visitantes se -- identifiquen, pues es lógico que si dichas personas no cumplen con ese requisito, los particulares no tienen por que permitirles la entrada a su domicilio y el acceso a los libros y documentos respectivos, aparte de que al firmar el acta podrían asentar esa circunstancia, lo que además podría corroborarse o desvirtuarse por los testigos designados. Por tanto, basta que en el acta se asiente que los visitantes se identifiquen, ya que no existe ni razón lógica, ni disposición legal alguna que prescriba que los datos del documento o credencial respectiva deban asentarse en el acta." (45)

- (44) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 33, Septiembre de 1982, p. 128.
- (45) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa - Cuarenta y cinco años, Tomo III, México, 1982, p. 82.

Criterio opuesto sostienen los Tribunales del Poder Judicial Federal, dado que estiman que para tenerse como efectivamente realizada la identificación de los visitadores, deberá asentarse en actas los pormenores del documento a través - del cual se realiza dicho acto, criterio que consideramos el correcto.

Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció el siguiente criterio:

"AUDITORES DEBEN ASENTAR EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA, LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE LOS IDENTIFICA COMO TALES.- Lo dispuesto por el artículo 84, fracción II, - del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse la visita domiciliaria, - los auditores que la llevan a efecto, deben identificar se plenamente con el visitado y hacer constar, en dichas actas, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter; pues como las visitas domiciliarias, son - diligencias en cuyas actas se deben hacer constar todos los hechos u omisiones observadas en el transcurso de - las mismas, como al efecto lo dispone la fracción V, -- del precepto señalado, debe concluirse que si la identificación del auditor es un hecho realizado en la secuela de la diligencia respectiva, se deben hacer constar, precisamente, los pormenores de ella." (46)

Esta formalidad se encuentra regulada en la fracción -- III del artículo 44 del Código ya indicado.

(46) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa.- Cuarenta y Cinco Años, Tomo IV, México, 1982, p. 94.

C) Nombramiento de testigos y substitución de los mismos.

La designación de testigos deberá hacerse al inicio de la visita domiciliaria de auditoría y aquéllos deberán nombrarse claramente, dicho acto no puede ser inferido a base de presunciones, así las personas señaladas deberán identificarse plenamente con una credencial expedida de preferencia por autoridad en ejercicio de sus funciones, de no ser posible esto, con el reconocimiento que de ellas haga la autoridad que las precise, debiendo los testigos ser mayores de edad y no estar comprendidos dentro de las incapacidades que señale la Ley, además deben firmar todas las actas que con motivo de la comprobación se levanten.

El nombramiento debe ser hecho por la persona a la que se dirige a la orden de revisión, por su representante, o por el individuo con el que se entienda la diligencia, en caso de que se nieguen a hacer la designación, o los indicados no acepten actuar como tales, los señalaran los visitantes haciendo constar tal circunstancia en el acta, lo cual no afectará en absoluto el valor de la comprobación.

El requerimiento hecho a la persona que afronte la visita para la designación de testigos, deberá ser realizado al inicio de la comprobación por el personal que se constituya a entregar la orden y proceder a la revisión, toda vez que lo que se persigue con la designación de testigos es relativo a que estos tengan conocimiento de los hechos efectuados y conocidos durante la visita, avalando con su designación la veracidad de lo plasmado en actas, además de que es otro elemento que le sirve de sustento a ellas.

La Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federa--

ción estableció en su jurisprudencia No. 20, lo siguiente:

"ACTAS DE VISITA DOMICILIARIAS.- DESIGNACION DE TESTIGOS PARA LA VALIDEZ DE LAS.- En las actas de visita domiciliaria debe asentarse de manera expresa que se requirió al ocupante para designar a dos testigos y en su caso, que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer este requisito a base de inferencias, toda vez que no se trata de meras formalidades sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantía individual de seguridad jurídica conforme al texto del artículo 16 Constitucional." (47)

Si bien es cierto que la designación de testigos para una visita puede recaer en cualquier persona, no menos cierto es que dicho nombramiento no puede recaer en uno de los visitantes que se constituyeron a practicar la revisión, puesto que la actividad de esas dos personas en la comprobación es muy distinta, dado que los visitantes se dedican a efectuar la revisión del sistema contable del visitado así como los documentos conaquel relacionados y a elaborar las actas en donde constan los eventos realizados y conocidos durante la comprobación; por su parte los testigos corroboran lo actuado por el personal revisor, por ello las dos funciones no podrían recaer legalmente en una misma persona, ya que se desvirtuaría la finalidad que se persigue con la indicación de testigos, dado que se admitiría que un visitador puede ser testigo de sus propios actos quedando con ello desvirtuada la función del testigo.

(47) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia\_ 1978-1983, México, 1984, p. 40.

Al respecto la H. Sala Superior del citado Tribunal -- Fiscal en su Jurisprudencia No. 66 establece:

"ACTAS DE VISITA.- EL INSPECTOR DESIGNADO NO PUEDE ACTUAR SIMULTANEAMENTE COMO TESTIGO.- Si bien es cierto que el artículo 16 Constitucional no prohíbe que los inspectores puedan fungir como testigos, sin embargo, aún cuando no existe esa prohibición expresa, ello se infiere lógicamente, puesto que si los testigos de asistencia son los que corroboran lo actuado por el personal designado para llevar a cabo la visita de inspección, de admitirse que los visitantes pueden actuar como tales y a la vez como testigos, desvirtuaría las funciones propias que a cada una se les encomiendan, ya que ello sería tanto como admitir que el visitante puede ser testigo de sus propios actos. Luego entonces, la interpretación que debe hacerse del precepto constitucional que nos ocupa, es en el sentido de que cuando el visitado se niegue a designar a los testigos de asistencia, el personal autorizado para la práctica de la visita podrá hacerlo en su negativa, pero debe recaer dicha designación en personas distintas a ellos." (48)

Además, la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que rige esta formalidad, establece la posibilidad de substituir a los testigos en cualquier momento, cuando no comparezcan al sitio donde se está realizando la revisión; por ausentarse de dicho lugar antes que se realice la comprobación o por manifestar su decisión de no con-

(48) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia 1978-1983, México, 1984, p. 88.



tinuar en dicho cargo; en esa virtud, los visitadores requerirán a la persona con la que se entiende la diligencia para que nombre a otros testigos y si no lo hace o los indicados\_ tienen impedimento, el personal actuante lo hará.

La designación y substitución de testigos debe hacerse\_ constar en acta, pero no en la fé de erratas de la misma, toda vez que ésta únicamente sirve para enmendar errores mecanó gráficos o de ortografía, más no para hacer constar actos tan trascendentes dentro de la visita, como lo son la designación o substitución de testigos.

A mayor abundamiento entratándose de substitución de -- testigos, no puede hacerse constar ello en la fé de erratas, -- puesto que si así ocurriese, por no comparecer las personas -- designadas al domicilio donde se practica la comprobación en\_ ese momento; por manifestar su voluntad de dejar de fungir -- como tal; o por negarse a firmar el acta, en principio se debe requerir a la persona con quien se entienda la revisión pa\_ ra que designe testigos substitutos y sólo en caso de que -- aquél se niegue a hacerlo lo hará el personal revisor, debiéndose hacer constar dentro del acta esa circunstancia y no en la fé de erratas.

En este sentido la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación en su jurisprudencia No. 163, estableció lo\_ siguiente:

"SUBSTITUCION DE UN TESTIGO.- NO PUEDE HACERSE EN LA -- FE DE ERRATAS DE UN ACTA DE AUDITORIA.- Si en una visita domiciliaria el visitado nombró como testigo a una -- persona y, al levantarse el acta final de auditoría; se substituye por otra persona en una fé de erratas de la\_

misma acta, se viola el artículo 84, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues la fé de erratas sirve para enmendar errores mecanográficos o de ortografía más no para substituir a un testigo, sobre todo cuando en el acta final de auditoría se puede hacer -- constar la negativa para firmar dicha acta o la ausencia del testigo nombrado por la visitada sin que esto invalide el acta." (49)

Al respecto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, concluyó en el mismo sentido:

"ACTAS DE VISITA.- TESTIGO SUBSTITUTO. DEBE REQUERIRSE AL VISITADO PARA QUE DESIGNE AL TESTIGO SUBSTITUTO, -- SIN QUE SEA SUFICIENTE PARA CUMPLIR CON ESE REQUISITO EL QUE EN FORMA DE CORRECCION SE ASIENTE EL NOMBRE DEL TESTIGO EN LA FE DE ERRATAS.- En el acta de visita no obra razón alguna de la que se desprenda que se hubiera requerido al visitado para que designara al testigo -- substituto, requerimiento que es obligatorio ejecutarlo en el señalamiento de testigos de asistencia, cuando el visitado no lo hace directa y espontáneamente, -- sin que sea suficiente para su cumplimiento el que en forma de corrección se asiente en la fé de erratas, ya que el haber señalado originalmente a ambos testigos, -- no significa que el cambio de uno de ellos, se subsane con una anotación de tipo correctiva, sino que necesariamente deben hacerse constar las razones de dicho -- cambio y el requerimiento hecho al visitado para su --

(49) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia 1978-1983, México, 1984, p. 190.

propuesta o en su caso indicar que a falta de está, -  
son los visitantes quienes la realizan." (50)

La designación de testigos atente a lo señalado por el Código, deberá hacerse siempre en el momento en que se inicia la visita, pero nunca en la época en la que se levanta el acta final de auditoría, puesto que la finalidad que se persigue con dicha designación es relativa a que las personas designadas para fungir como tales, avalen con su designación y firma la veracidad de los hechos que se conozcan durante la revisión, lo cual no puede suceder en el caso de -- que la designación opere hasta la época en que se termina la comprobación domiciliaria, pues con ello se deja de cumplir lo dispuesto por el Código.

Además si ello ocurriese así, los testigos así designados únicamente fungirían como tales para el levantamiento -- del acta de visita, pero no durante la comprobación, como -- fue la intención, del legislador, para que conocieran los -- eventos realizados durante la revisión.

Ahora bien, tal designación puede constar en el acta final o en actas parciales, indicándose que la designación debe ser hecha en forma clara, y si no la efectúa la persona que afronta la visita, ello se deberá indicar claramente pues en este caso la designación la habrá hecho el personal revisor y se tendrá que precisar el porqué de ello.

En este aspecto la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, estableció el siguiente criterio:

(50) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa Cuarenta y Cinco Años, Tomo IV, México, 1982, pp. 95 y 96.

"ACTAS DE VISITA.- DEBE CONSIGNARSE EXPRESAMENTE QUE SE DIO OPORTUNIDAD AL VISITADO PARA DESIGNAR TESTIGOS... - El artículo 16 Constitucional establece que los testigos que firmen el acta levantada en una visita domiciliaria deberán ser designados por el visitado y solo en ausencia o negativa podrá designarlos la autoridad revisora; de donde se desprende que la facultad de la misma está condicionada a un supuesto determinado, a saber: que se dé oportunidad previa al ocupante del lugar visitado de designarlos y que éste se niegue a hacerlo. Negativa ésta que no puede suponerse por el simple hecho de que en el acta aparezca que la autoridad designó los testigos, pues si a tal conclusión se llegaría resultaría muy sencillo burlar la citada garantía constitucional, pues, la autoridad podría hacer esa designación sin dar oportunidad al visitado y alegar después que por haberlos designado ella debía presumirse que fuera negativa de aquel, lo que además de no establecerlo ningún precepto legal, va en contra de la misma garantía establecida al respecto por el texto Constitucional. En consecuencia, es requisito indispensable para cumplir con lo preceptuado por dicho numeral que en el acta de visita se consigne expresamente que se dio oportunidad al visitado de designar a los testigos y que éste no lo hizo, pues solo así se acredita que la autoridad actuó legalmente al nombrarlos." (51)

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció lo siguiente:

(51) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa - Cuarenta y Cinco Años, Tomo III, México, 1982, p. 87.

"VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANADAS CON MOTIVO DEL CUMPLIMIENTO DE FORMALIDADES SUBSTANCIALES.- DESIGNACION DE TESTIGOS.- Para que el visitador pueda designar a los testigos que deben firmar las actas de visitas domiciliarias, es necesario que antes se haya requerido para ello al visitado y que éste se haya negado a hacerlo, no siendo suficiente para estimar que se cumplió con las anteriores formalidades la sola expresión: "por no haberlo hecho el patrón", sino que debe hacerse constar que, previamente, se requirió al visitado para que designara testigos, ya que es requisito legal la instancia de la autoridad al afectado para el nombramiento de testigos. La frase antes mencionada solo acredita que el interesado no nombró testigos, pero no que se le haya requerido al efecto." (52)

Tanto la falta de firma de los testigos como la sustitución de los mismos se deberá hacer constar que en actas, sin que por ello pierdan validez los resultados de la visita.

## 2.- Ejecución material de la visita.

### A) Aseguramiento.

Durante la práctica de las visitas domiciliarias es necesario que la documentación que tengan relación con las obligaciones fiscales de los contribuyentes en proceso de revisión, sean puestas a salvo de cualquier modificación que se tratara de efectuar en ésta, para desvirtuar operaciones que pudieran dar origen al descubrimiento de infracciones y posibles evasiones de los causantes en el cumplimiento de sus

obligaciones fiscales.

Por lo tanto, de conformidad con lo indicado en la -- fracción III del artículo 45 del Código en comento, los visi-- tadores están facultados a proceder al aseguramiento de li-- bros, registros o sistemas contables y toda clase de documen-- tos y bienes que no estén asentados en la contabilidad.

Esta actividad se efectúa mediante la colocación de se-- llos o fajillas fiscales en tales documentos, bienes, mue--- bles, archiveros u oficinas donde se encuentra o mediante de-- pósito previo inventario pormenorizado de los objetos sobre-- los cuales recae aquel, dejando al sujeto visitado, al repre-- sentante legal o a la persona con quien se entienda la dili-- gencia en calidad de depositario, nombramiento que no debe -- dejar lugar a dudas, apercibiéndosele de las penas en que -- puede incurrir sino cumple debidamente con su encargo, de--- biendo levantar acta parcial al efecto para hacer constar -- ese suceso.

Por otra parte, si el contribuyente necesita un docu--- mento que se encuentra en el lugar sellado para realizar su-- actividad, aquel podrá obtener copia sin que dicho evento -- afecte la validez de la comprobación.

La atribución del aseguramiento de que goza la autori-- dad revisora va encaminada a preconstituir la prueba de algu-- na violación a las disposiciones legales. Además es una fa-- cultad discrecional que puede ejercer el órgano fiscalizador cuando lo considere conveniente para proteger los intereses-- fiscales, poniéndose como única condición para su realiza--- ción que no sea desposeído de dichos documentos o bienes el-- sujeto visitado, sino que se le nombre depositario de ellos,

mediante inventario que se efectúe.

B) Secuestro.

Los visitadores podrán recoger la contabilidad y los documentos del lugar donde se está practicando la visita domiciliaria de auditoría, solo cuando se configure alguna de las causales establecidas en la Ley, toda vez que en este caso se está frente a un real apoderamiento del Fisco, de esos elementos, desposeyendo de ellos a su propietario, y fuera de estos supuestos cualquier acto de recogimiento de libros y documentos resulta ilegal, no obstante que se invoque para su practica que es para garantizar el interes fiscal.

Al respecto es importante indicar que el numeral 45 del Código Fiscal de la Federación, que regula esta atribución de la autoridad hacendaria, precisa que cuando se recoja toda la contabilidad la visita se dará por concluida en el domicilio o establecimientos del contribuyente, para que se prosiga en las oficinas del órgano revisor, pero cuando dicho apoderamiento sea parcial se continuara la diligencia normalmente en los lugares precisados en la orden; en cualquiera de estos dos casos es necesario levantar acta parcial para hacer constar dichos hechos.

Lo anterior implica que la autoridad se debe limitar a aplicar esta facultad en forma total en los casos en que realmente le convengan practicar el recogimiento de la documentación, ya que al efectuar éste tendrá que continuar sus atribuciones de comprobación en sus oficinas por lo tanto se deberá considerar si es conveniente la utilización de esta medida o bien optar a realizar una diligencia de colo-

cación de sellos, obtener copias certificadas de la documentación o la trabazón del depósito.

El artículo precitado contiene en sus fracciones I a - IX las causas que dan origen a que legalmente se practique el recogimiento al sujeto visitado, por lo tanto, sólo se podrá apoderar la autoridad de libros y documentos relacionados con la contabilidad, cuando previo o durante la revisión se des--prenda:

I.- que se obstaculiza o no se permite la labor de inspección antes o durante la visita, por el contribuyente, su representante legal o la persona con la que se entienda la diligencia:

a) Se niegue a recibir la orden.

b) Se imposibilite su realización.

c) Durante su desarrollo se impide el acceso a los lugares donde se efectúa o no se ponga a disposición de los visitantes la documentación, correspondencia, contabilidad y el contenido de cajas de valores.

II.- La existencia de sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a la Legislación Fiscal.

III.- Que se tengan más libros o sistemas de contabilidad:

a) Cuyos asientos no coincidan con los autorizados.



b) que los datos asentados en los libros, difieren con los precisados en los avisos o declaraciones presentadas.

c) Se lleven dos o más libros sociales o similares con distinto contenido.

IV.- Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones fiscales a que se encuentre obligado el contribuyente, respecto del o de los ejercicios relativos a la visita.

V.- que los datos precisados en la contabilidad difieran o no sean equivalentes a los indicados en los avisos o manifestaciones.

VI.- No se hayan registrado las operaciones del contribuyente y documentos relativos a ellas en la contabilidad dentro del plazo señalado por las disposiciones fiscales.

VII.- Tenencia de facturas apócrifas, entendiendo por éstas, documentos falsos o que amparen operaciones inexistentes, independientemente de su monto.

VIII.- Cuando se violen sin la aprobación legal los sellos y marcas que hubiesen sido colocados por los visitadores como medida precautoria, o se impida por cualquier otro medio que se alcance el fin para el que fueron puestos.

IX.- La existencia de un emplazamiento a huelga o suspensión de labores.

En estos casos, la contabilidad sólo podrá recogerse - en las 48 horas anteriores a la fecha indicada para el inicio de cualquiera de esos eventos. Para la aplicación en la

práctica de este supuesto se requiere que los auditores conozcan el emplazamiento, ya que si estos desconocen esa situación no podrán efectuar el recogimiento.

Se podrá efectuar esta medida cuando la entrega de la orden fue hecha con anterioridad al emplazamiento ya que aunque existe huelga la visita podrá practicarse válidamente en estricto derecho, dado que la revisión fiscal no lesiona o perjudica el interés de los trabajadores, por no ser considerado así en la Legislación Federal del Trabajo.

Las causales de apoderamiento solucionan el problema sobre legalidad, cuando los auditores recogen la documentación por ser una estrategia de revisión cuando así lo requiera para poder allegarse pruebas, denunciar los delitos y en caso formular la querrela.

Es importante destacar que cuando la autoridad recoja la documentación del visitado, dicha circunstancia se deberá hacer constar en actas, indicándose claramente porqué se aplicó esa medida, toda vez que ello únicamente procede en ciertos casos establecidos en la Ley y de no observarse lo establecido, la autoridad estaría realizando un acto no permitido por la Ley lo que traería como consecuencia una violación de garantías, ya que la autoridad únicamente puede hacer lo que la Ley le permite.

Al respecto la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, ha sostenido el siguiente criterio:

"VISITAS DE AUDITORIA.- CUANDO SE SECUESTRA LA DOCUMENTACION DEL CAUSANTE DEBE INDICARSE EL MOTIVO EN EL ACTA.- El artículo 84 fracción IV del Código Fiscal vi--

gente en 1979, facultaba a los auditores para secues--  
trar la documentación del causante, con apoyo en la or  
den de visita fundada en este precepto; sin embargo, ex  
presamente establecía las hipótesis en que podría reco-  
gerse la documentación, por lo que es una obligación de  
los visitantes, expresar la causa y justificación del\_  
secuestro en las actas de visita, pues de omitir esta -  
circunstancia se viola el artículo 16 Constitucional."  
(53)

En el caso de que se aplique esta medida no puede consi  
derarse que se deja al visitado en estado de indefensión, ya  
que puede consultar la documentación secuestrada en las ofici  
nas de la autoridad, conociendo con ello lo que necesitare en  
un determinado momento y es más podría solicitar copia del do  
cumento que necesitara, estimándose que únicamente quedaría -  
en estado de indefensión si no se le permitiera el acceso a -  
la documentación secuestrada por la autoridad, lo que en la -  
práctica no suce-de.

En este sentido la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal  
de la Federación ha establecido el siguiente criterio:

"SECUESTRO DE DOCUMENTACION.- CUANDO PROCEDE, NO DEJA -  
AL AFECTADO EN ESTADO DE INDEFENSION.- En los términos\_  
del artículo 84 fracción IV inciso b) del Código Fiscal  
si al practicarse una visita se encuentran libros econó  
micos cuyos asientos no coinciden con los de los libros  
autorizados, los visitantes están en aptitud de reco--  
ger dicha documentación, sin que pueda argumentarse que  
por tal circunstancia el causante queda en estado de -

indefensión, ya que puede consultarlos en el local de las oficinas en donde se encuentran o bien, a través - del juicio de nulidad, mediante la prueba pericial técnica, idónea para acreditar sus pretensiones, o solicitar que la documentación secuestrada sea remitida a - este Tribunal." (54)

C) Sellado.

Los visitantes podrán practicar el sellado de libros y registros de contabilidad, bodegas, almacenes, oficinas, - archiveros, bienes, etc., con el fin de que el contribuyente no pueda realizar alguna modificación en estos, para evitar - que de la revisión efectuada se encuentren irregularidades - que den lugar al descubrimiento del incumplimiento de las - disposiciones fiscales por parte del sujeto pasivo, atento a lo señalado en la fracción III del artículo 46 del Código - multicitado.

Cuando se este efectuado una revisión, al inicio de - ella se deben de sellar los libros de contabilidad y los sociales, los registros contables y sociales que existan para - evitar que se asienten operaciones que debían estar anotadas con anterioridad a la comprobación o se realicen rectificacio - nes para impedir la detección de irregularidades.

El personal actuante en el transcurso de la visita, - puede encontrar libros, registros, documentos o bienes que - no estén engranados a la contabilidad, procediendo a guardar éstos en alguna oficina, archivo, escritorio, etc.; colocan - do sellos en esos lugares con el objeto de que no sean subs -

( 54 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa - Cuarenta y Cinco Años, Tomo III, p. 79.

traídos durante el desarrollo de la auditoría o mientras son revisados y cotejados, y en caso de que aquel evento acontezca, para preconstituir prueba.

Se autoriza que en el caso de que un documento sea necesario para el visitado para el desarrollo de sus actividades, y aquel se encuentre en el lugar donde se hayan colocado sellos y fajillas fiscales, se le permitira extraerlo ante la presencia de los visitantes quienes si así lo concideran conveniente podrán sacar copia del mismo.

Los sellos deberán ser firmados por el personal revisor así como por la persona con quien se entienda la diligencia. Debiéndose levantar acta en la cual se haga constar la práctica del sellado, siendo aquella en forma pormenorizada, evitando consigar en forma global los lugares y objetos que sean materia del sellado, pudiendo ser reabierta cada vez que se requiera romper los sellos, con la finalidad de evitar multiples actas.

#### D) Depósito.

El aseguramiento de la contabilidad, bienes, correspondencia y demás documentación que no estén registrados en aquella, podrá efectuarse a través de este acto y la respectiva designación de depositario que hagan los auditores, pudiendo recaer dicha calidad en el visitado, el representante legal o la persona con quien se entienda la diligencia, de conformidad con el artículo 46, fracción III del Código en cuestión.

Mediante el depósito se pretende que los elementos que van a ser objeto de la revisión y que en un momento dado pue

den servir como prueba, no sean alterados o modificados, quedando por tanto debidamente protegidos en el domicilio del contribuyente.

Los objetos que sean materia de este aseguramiento deben ser consignados en un inventario, en el cual se deben detallar las características identificatorias de los libros, documentos, objetos, bienes, etc., evitando la designación en forma global.

El depositario debe cuidar la documentación y objetos materia del resguardo, conservarlos y permitir su revisión, cuando así lo precisen los visitantes. Advirtiéndose las sanciones y responsabilidades en las cuales puede incurrir si no cumple debidamente con sus funciones.

La realización del nombramiento de depositario y la relación de las cosas objeto del depósito, se harán constar en acta parcial.

Al respecto la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido los siguientes criterios:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- OBLIGACION DE FORMULAR INVENTARIO PREVIO AL ASEGURAR LA DOCUMENTACION; NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIO AL VISITADO.- De acuerdo a lo que disponía el artículo 83 fracción I del anterior Código Fiscal de la Federación, al practicarse una visita de auditoría y ejercer la facultad de asegurar los libros, documentos y correspondencia a revisar, el personal actuante tenía obligación de dejar en calidad de depositario al visitado, teniendo también la obligación en este caso, de formular inventario previo. En tal razón, si -

de las actas de auditoría se observa que al asegurar - sin citar datos que permitan una posible identificación y además nombran como depositario a un empleado - que no tiene representación de la contribuyente auditada, es claro que se viola el dispositivo en cita."(55)

"AUDITORES.- PUEDEN ASEGURAR LA DOCUMENTACION SUJETA A REVISION, EN EL TRANSCURSO DE UNA VISITA DOMICILIARIA.- No es violatorio de lo dispuesto en el artículo 84 fracción IV del Código Fiscal de la Federación vigente - hasta el 31 de diciembre de 1982, el hecho de que los visitantes en el transcurso de una auditoría nombren depositario de la documentación sujeta a examen, a la persona con quien se entienda la diligencia, toda vez que, si bien es cierto que este precepto no señala esa facultad expresamente, no es menos cierto que el artículo 83 fracción I del propio Ordenamiento, establecía la facultad de las autoridades fiscales de practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros, de revisar sus libros, documentos o correspondencia que tengan relación con sus obligaciones fiscales y en su caso, asegurarlos, dejando en calidad de depositario al visitado. Consecuentemente, independientemente de que el artículo primeramente citado no estableciera esa facultad y que los visitantes omitieran citar como fundamento de su actuación el artículo 83, - tal actuación no es ilegal ya que existe una disposición jurídica que las autoriza expresamente para ello, la cual no establece limitación alguna a que ese asegu

( 55 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 61, Enero de 1985, p. 573.

ramiento precisamente se realice al inicio de la visita." (56)

E) Compulsas.

Consisten en la solicitud de información mediante oficio emitido por la autoridad fiscalizadora dirigido a un tercero, con el fin de obtener evidencia que éste posea en relación a operaciones efectuadas con el contribuyente, al cual se está revisando. Las compulsas pueden efectuarse al inicio de la auditoría o durante su desahogo, cuando así se considere conveniente por la posibilidad de encontrar irregularidades, para fundamentar una omisión, o para precisar la realidad de un gasto cuyo indicio sea ficticio, pudiéndose realizar aquellas:

a) Personalmente, debiendo los auditores presentarse - en el domicilio del tercero entregando el oficio que justifique su actuación y tomando los datos que se necesiten de - los registros y documentación que tenga aquél, y en su caso obtener copia de los documentos; la solicitud de información deberá ser firmada por quien esté autorizado para ello en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito - Público o en el Acuerdo Delegatorio de Facultades.

b) Por correo, solicitándole información al tercero -- mediante oficio firmado por funcionario de competente.

Atento a lo dispuesto por el artículo 53 del Código ci tado, los términos que se tienen para proporcionar lo solic tado a través de una compulsas son: Los elementos que inte gran la contabilidad de inmediato; seis días después de que

(56) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 61, Enero -- de 1985, p. 580.



se notificó el requerimiento cuando los documentos están en poder del contribuyente; y quince días en los demás casos, pudiéndose ampliar dichos períodos por diez días más cuando el contenido de los informes sea difícil de dar o de obtener.

La facultad de realizar compulsas está contenida en -- los artículos 42 fracciones II y VI y 48 del Código en cita, preceptos que autorizan al Fisco a solicitar de sujetos pasivos, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, datos o informes involucrados con el cumplimiento de -- las disposiciones fiscales; recabar de funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y antecedentes que posean con motivo de sus funciones.

Las características de las compulsas son:

a) Consisten en formas indirectas de investigación del grado del cumplimiento de obligaciones fiscales por parte -- del sujeto pasivo.

b) Tienen un determinado valor probatorio, pero de -- ninguna manera hacen prueba plena.

c) La información obtenida de los terceros debe ser -- adminiculada por la autoridad con otros medios de prueba, a fin de que la misma deba tener eficacia.

Las compulsas constituyen formas de investigación a -- través de las cuales los visitadores, verifican si el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas que pudieran tener trascendencia en su situación -- fiscal, cotejando los datos obtenidos en las compulsas con lo asentado en la contabilidad del visitado. Constituyen ac

tos de apoyo en la práctica de una visita, toda vez que a través de ellas los visitadores no se constriñen únicamente a verificar la exactitud de las operaciones que el visitado hubiera tenido a bien asentar en su contabilidad, para efectos fiscales.

En sí constituyen formas de conocer si el visitado ha indicado en su sistema contable, todas las operaciones realizadas con terceros, ya que puede suceder que el visitado con la finalidad de no enterar la totalidad de las contribuciones que le corresponden, habiendo efectuado operaciones con compradores, vendedores, etc., no las precise en su contabilidad, lo cual únicamente se podrá conocer de la verificación de la contabilidad y demás documentación anexa de terceros, que es conocida a través de la práctica de compulsas, o bien que mediante éstas se constate que efectivamente el visitado cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales.

Para que la autoridad pueda emitir resolución alguna - que tenga como apoyo irregularidades detectadas con motivo de la práctica de compulsas, es indispensable que la autoridad fiscalizadora le dé a conocer los datos obtenidos a través de aquellas al visitado durante la revisión, toda vez -- que así solamente aquel estará en aptitud de argumentar y -- ofrecer pruebas para demostrar que asentó correctamente en su contabilidad y manifestó ante la autoridad hacendaria, todas las operaciones realizadas pues de lo contrario no podrá tratar de desvirtuar los hechos conocidos en las compulsas, dado que desconoce toda la información obtenida por la autoridad en las compulsas.

Al respecto la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido los siguientes criterios:

"COMPULSAS A TERCEROS.- VALOR PROBATORIO DE LOS DATOS- OBTENIDOS POR MEDIO DE ELLAS.- Si se determina a cargo de un causante un crédito fiscal basado en un acta de auditoría en la que se consigna omisión de ingresos a través de datos obtenidos por medio de compulsas a terceros, y si en los autos del juicio de nulidad no queda probado que el causante conoció dicha acta, sino que solo supo de su existencia a través de la resolución liquidadora, es a la autoridad a quien corresponde la carga de probar tanto la veracidad de dichos datos compulsados, como la omisión de ingresos sin que para -- ello baste la mera exhibición del acta respectiva, sino que es necesario que ofrezca el medio de prueba idóneo para establecer que, en efecto, los terceros en -- cuestión habían declarado los datos respectivos y que en estos se configuraban ingresos no declarados por el causante. Lo anterior se refuerza si se considera que el actor, por desconocer el acta en la que se asentaron en forma circunstanciada los datos que la motivaron no estuvo en aptitud de defenderse desvirtuándolos, o bien mediante la prueba de su falsedad, mediante la demostración de que sí registró y declaró los ingresos respectivos." (57)

"COMPULSAS.- RESULTA NECESARIO QUE SE LE DEN A CONOCER AL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL CUAL SE HACE, CARRIENDOLE TRASLADO CON EL O LAS ACTAS RESPECTIVAS Y SUS ANEXOS.- Si las autoridades fiscales determinan créditos fiscales a cargo de un contribuyente con apoyo en las compulsas hechas a terceros, no basta para satisfacer la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14-

( 57 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa-Cuarenta y Cinco Años, Tomo III, México, 1982, p.316.

Constitucional, que se le corra traslado con las actas respectivas, sino que también es necesario que se le den a conocer los anexos de la misma, máxime tratándose de papeles de trabajo, así como todos y cada uno de los documentos compulsados, pues sólo así podrá estar en posibilidad razonable de alegar y probar en contra de los hechos asentados, con el consecuente respeto a la garantía de audiencia." (58)

La información de irregularidades del contribuyente-sujeto a una visita, obtenida de terceros, debe estar apoyada por pruebas complementarias que le den validez a la información, precisándose de dónde se tomó aquella. Además, - como las compulsas no tienen como único objeto cotejar documentos de terceros, sino también sacar copia de los mismos, es claro que la autoridad se encuentra en aptitud de dar soporte suficiente a las observaciones mediante pruebas documentales, que en la práctica también le son dadas a conocer al visitado.

En este sentido el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció el siguiente criterio:

"ACTA DE AUDITORIA. INFORMACION DE TERCEROS PARA PROBAR INGRESOS DEL CAUSANTE. NECESIDAD DE QUE LA DOCUMENTACION SEA SUFICIENTEMENTE PRECISA.- La información recibida de terceros para probar ingresos del causante no es suficiente, ya que dicha información en todo caso debe ser apoyada por pruebas complementarias que vengan a darle validez. Además, de existir documentos-

provenientes de terceros, es menester que la documentación respectiva se precise con toda claridad, para - el efecto de que el causante pueda impugnar los documentos en cuestión, ya que actuando en forma contraria sería dejar en total estado de indefensión al gobernado, toda vez que la resolución que finca el crédito -- fiscal basándose en un acta de auditoría, para cumplir con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, debe contener actos sumamente claros y precisos que demuestren la procedencia de la conclusión a que se llega." (59)

En conclusión la investigación debe estar estrechamente relacionada con otros documentos, libros, registros, declaraciones u operaciones del contribuyente, a fin de que -- los datos proporcionados por el tercero adquieran determinado valor probatorio.

De la lectura del artículo 51 del Ordenamiento Legal -- mencionado, se infiere que los resultados de las compulsas -- deben ser dados a conocer por oficio al sujeto pasivo o responsable solidario, cuando en alguna forma los resultados de esa investigación vayan a modificar su situación fiscal y -- que dicho traslado deberá ser en forma pormenorizada, puesto que sólomente así el visitado no podrá negar lisa y llana -- mente esos datos, sino que deberá probar lo contrario. El -- oficio respectivo de ninguna manera constituirá resolución -- fiscal.

El sujeto afectado tiene 45 días de plazo para objetar lo conocido mediante las compulsas; este lapso empieza a co-

( 59 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa-Cuarenta y Cinco Años, Tomo IV, México, 1982, pp.97 y 98.

rrer a partir del día siguiente a aquel en que se cerró el acta final de visita, teniéndosele por conforme, si dentro de ese plazo no manifiesta sus observaciones ni ofrece pruebas documentales pertinentes e idóneas para desvirtuar las irregularidades, (artículos 51 y 54 del Código invocado).

Para la diligenciación de las compulsas no es necesario la intervención del sujeto al que se le está practicando la revisión, en virtud de que no lo exigen las disposiciones jurídicas que regulan esta actividad, y dado que en su oportunidad se le dan a conocer los resultados de las investigaciones realizadas cuando éstas le puedan causar perjuicio.

En este sentido el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció el siguiente criterio:

"AUDITORIA FISCAL.- COMPULSAS EN DOCUMENTOS DE TERCEROS.- FORMALIDADES LEGALES PARA SU VALIDEZ.- Es inexacto que para la validez de las actas levantadas en las compulsas en documentos de terceros sea indispensable la comparecencia del causante y obtener el consentimiento de éste para llevarlas a cabo. Eso no lo exigen ni se desprende de los artículos 16 Constitucional y 84 - fracciones VI y VII del Código Tributario Federal. El alcance de lo dispuesto en las mencionadas fracciones del artículo 34 debe entenderse referido a las personas que intervengan en las actas respectivas. Consecuentemente, si la visita se practica en el domicilio o dependencia del sujeto pasivo, éste deberá intervenir en el desarrollo de la misma, pero tratándose de compulsas hechas en documentos de terceros, las formalidades legales se cumplen con quienes se entiende la diligen-

cia, en este caso, los mismos terceros, pues no es correcto pretender que las facultades de investigación - de las autoridades fiscales para determinar y liquidar créditos, dependen del consentimiento de los causantes. Lo anterior no significa dejar en estado de indefensión a los sujetos pasivos, toda vez que el párrafo segundo de la fracción II, del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, dispone que una vez realizada la compulsión, la autoridad hará saber sus resultados a los sujetos pasivos o responsables solidarios, teniéndoseles por conformes con dichos resultados si dentro del plazo de 20 días no manifiestan sus observaciones ni ofrecen las pruebas documentales pertinentes e idóneas para desvirtuarlos." (60)

La práctica personal de una compulsión en el domicilio de un contribuyente, se efectúa únicamente mediante mandamiento escrito de autoridad competente, en el cual se indica al igual que en una orden de visita, el destinatario, el lugar donde se debe practicar, las personas autorizadas para ello, el alcance del acto, en sí todos los elementos que determinan la obligación del sujeto a compulsar y los que limitan la actuación de la autoridad.

El mandamiento de compulsión deberá ser entregado en la misma forma que la orden de visita, entendiéndose aquel con el destinatario, su representante o en ausencia de ellos por no haberse atendido el citatorio previo para la entrega, con un tercero que tenga relación con el sujeto a compulsar, identificándose el personal revisor, designando testigos la perso

na que afronte la compulsu y en su defecto por no hacerlo, -- por los visitadores, haciéndose constar los hechos conocidos en actas.

En caso de que durante la compulsu existiera aumento o substitución de visitadores, los nuevos designados se deben identificar ante quien afronte la compulsu, si hubiera substitución de testigos deberán ser nombrados por el compulsado, su representante legal, o con quien se entienda la revisión-- y en caso de que éstos no lo hagan lo efectuarán los visitadores.

La persona que afronte la compulsu deberá poner a disposición de los visitadores, todo el sistema contable así -- como proporcionar los informes y documentos que le sean solicitados por aquellos o por autoridad competente.

Se podrán elaborar papeles de trabajo y fotocopiar la documentación del compulsado que tenga relación con las operaciones efectuadas por el visitado, y que pueda o ponga en evidencia el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente afecto a una visita domiciliaria.

Lo conocido durante una compulsu se deberá hacer constar en actas, debiendo estar éstas debidamente circunstanciadas, levantadas en presencia del compulsado y de los testigos, debiendo firmarlas ellos y de no querer hacerlo, se hará constar en el acta, sin que por ello se afecte el valor del documento, siendo firmada por alguno de los visitadores que -- intervinieron en la revisión y que no haya sido substituido, entregándose copia al compulsado, así como de los anexos (papeles de trabajo).



De los documentos que se elaboren por el personal revisor, durante una compulsa se le deberá entregar copia al compulsado, siendo éste el único facultado para exigir a la -- autoridad, que cumpla los extremos establecidos en la ley -- para la práctica de estas comprobaciones y no el visitado, -- pues éste último carece de interés jurídico en los actos que materialmente se efectuaron en la realización de una compulsa.

Lo anterior es así, toda vez que la práctica de una -- compulsa es en el domicilio de un contribuyente distinto al visitado y, solamente aquel tiene derecho a exigir que se -- cumplan las formalidades establecidas para su práctica, pues to que él es el que está permitiendo el acto de molestia y -- no otra persona, es decir, es el único facultado para impugnar tanto la orden de compulsa como las actuaciones de la -- autoridad efectuadas al amparo de aquella.

En este sentido la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido los siguientes criterios:

"COMPULSAS A TERCEROS.- CARECE DE INTERES JURIDICO EL SUJETO PASIVO VISITADO Y NO ASI EL TERCERO COMPULSADO- PARA INCONFORMARSE EN CONTRA DEL DESARROLLO DELAS CITA DAS COMPULSAS.- Tanto el artículo 16 Constitucional -- como el 84 del Código Fiscal de la Federación de 1967, al establecer las formalidades que deben revestir las -- visitas domiciliarias, es con la finalidad de salva- -- guardar una garantía de inviolabilidad del domicilio, -- de tal suerte que en el supuesto de que dichas formali- -- dades no se cumplan, el único que tiene interés jurídi- -- co para reclamarlas, es el tercero compulsado, toda -- vez que al ser él únicamente afectado en su esfera ju-

rídica es el que legalmente estará en condiciones de hacer valer el medio de defensa que resulte idóneo, por lo que si existen las citadas violaciones y el sujeto pasivo visitado respecto como medio indirecto de comprobación de sus operaciones, pretende hacer valer dichas violaciones, debe declararse infundado el concepto de violación que se haga valer en este sentido, ya que tales violaciones no le deparan perjuicio alguno en su esfera jurídica." (61)

"ORDENES DE COMPULSAS A TERCEROS.- SOLO PUEDE IMPUGNARLAS EL SUJETO COMPULSADO.- Atendiendo al principio que contempla el artículo 16 Constitucional, relacionado con el 8º del Código Fiscal de la Federación de 1967, una de las formalidades que deben revestir las visitas domiciliarias es el salvaguardar la garantía de inviolabilidad del domicilio, por lo que, de no cumplirse dicha formalidad, el único que tiene interés jurídico para reclamarla es el sujeto pasivo visitado, por ser el únicamente afectado en su esfera jurídica. Esta circunstancia que es válida en la práctica de visitas domiciliarias también lo es tratándose de compulsas a terceros, puesto que al ser estos últimos los directamente afectados en su esfera jurídica, las órdenes de compulsas solo puede impugnarlas el propio compulsado." (62)

La práctica personal de una compulsas, en el domicilio del sujeto pasivo, distinto al visitado, debe observar todas las formalidades establecidas en la ley para las visitas domiciliarias, ya que se está en presencia de un acto de fiscalización.

( 61 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 57, Septiembre de 1984, pp. 179 y 180

( 62 ) Idem., p. 186.

zación en el domicilio de un contribuyente, que si bien el objeto que se persigue con la revisión no es verificar su acatamiento a las diversas obligaciones fiscales a que está sujeto, sino a tratar de descubrir operaciones realizadas con un sujeto diverso al visitado no engranadas a la contabilidad del contribuyente al que se le está practicando una revisión, también es cierto que al compulsado se le infringen diversas molestias con la comprobación de sus operaciones con el sujeto visitado, por ello se deben observar en la diligenciación de la compulsas, las formalidades exigidas para las visitas domiciliarias, puesto que la compulsas efectuada en forma personal constituye una revisión realizada a un tercero para comprobar operaciones efectuadas con un contribuyente distinto, pero que tiene relación con él.

La inconformidad en contra de los hechos conocidos durante una compulsas, la hará valer el visitado dentro de los 45 días siguientes a aquel en que hubiese sido cerrada el acta final de auditoría, puesto que el Código en comento no establece que la inconformidad respectiva se tenga que presentar antes.

#### F) Presunciones.

Por disposición de los artículos 42 y 55 del Código Fiscal Federal, la autoridad tiene facultad de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, en determinados casos expresamente señalados en la ley, pero para que la autoridad pueda ejercer esta atribución, es menester que observe los lineamientos establecidos en la misma ley, no pudiendo aplicar este procedimiento sino en los casos y situaciones señalados en aquella.

Mediante las presunciones la autoridad trata de comprobar que un causante ha omitido el pago de contribuciones, estos es, determinar ingresos gravables.

La presunción la define CIPRIANO GOMEZ LARA, como "la inferencia que se hace de un hecho desconocido a partir de un -- hecho conocido" (63); es decir, hay presunción cuando se tiene por comprobado un hecho en virtud de haberse confirmado o - acreditado otro, y consta de dos elementos:

I.- El hecho condicionante, del cual debe existir prueba convincente para que opere la presunción, demostrado éste - automáticamente se deriva la regla de la presunción.

II.- El hecho que se tiene por conocido por virtud de -- regla presuncional que los conecta.

Para la aplicación de la regla presuncional, basta y sobra con que se demuestre plenamente el hecho condicionante.

El contribuyente que no esté de acuerdo con el resultado de la estimación de ingresos derivado de la aplicación de una presunción puede ofrecer pruebas para desvirtuar aquel.

El Código enmención establece en sus artículos 55, 57, 59, 60 y 62, las condiciones de hecho bajo las cuales operan las presunciones, así como las pruebas que al respecto debe - recabar la autoridad:

a) Localización de libros, registros, sistemas de contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia en po-

( 63 ) GOMEZ LARA, CIPRIANO, Teoría General del Proceso, 2a. Edición, Textos Universitarios, UNAM, México, 1979, p. 307.

der del contribuyente, personas a su servicio, accionistas o propietarios, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales documentos fue realizada por el sujeto pasivo.

Es necesario que la autoridad levante un acta parcial en donde se haga constar que se encontró determinada documentación en el domicilio del visitado, o en poder de cualquiera de las personas arriba mencionadas.

b) Cuando la autoridad conozca que el contribuyente a pesar de tener la obligación de utilizar en sus actividades, las máquinas registradoras de comprobación fiscal proporcionadas por la Secretaría de Hacienda, no lo hizo; las alteró; impidió en propósito para el que fueron proporcionadas; o las destruyó.

Se requiere que la autoridad acredite alguno de los supuestos señalados, para poder proceder a determinar presuntamente la utilidad fiscal del contribuyente, así como el valor de los actos por los que debió pagar contribuciones, - en la inteligencia que es indispensable que se hubieran proporcionado las máquinas registradoras y que hubiese sido obligatorio utilizarlas por el período a revisar.

c) Si la autoridad detecta que existen cheques de las cuentas del contribuyente, a favor de proveedores o prestadores de servicios de aquel y que no se refiere a operaciones registradas en su contabilidad, entendiéndose que se refieren a pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

Es indispensable que la autoridad acredite en princi--

pio la existencia de los cheques y posteriormente que a las personas que se benefician con los importes de aquellos, -- tienen o tuvieron relación de proveedor o prestador de servicios al contribuyente.

d) Localización de cuentas bancarias del contribuyente no engranadas a la contabilidad, que esté obligado a llevar.

Se requiere la ubicación material de los estados de -- cuentas bancarias a nombre del sujeto pasivo, haciéndose -- constar en acta parcial, cuales de esos depósitos no están -- registrados en su contabilidad.

Además que el contribuyente esté obligado a llevar su contabilidad conforme a los lineamientos indicados en las -- disposiciones fiscales, cuando éstas no le exigen tener contabilidad, no se podrá aplicar, ya que la autoridad tiene en este supuesto la carga de la prueba.

e) Localización de cuentas bancarias a nombre de terceros, cuando con cargo a aquellas se efectúan pagos de pasivo de la empresa.

Es necesario que la autoridad ubique los estados de -- cuenta, probando seguidamente con la documentación idónea, -- que con cargo a la cuenta se han satisfecho deudas a nombre de la empresa.

f) Localización de diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias, correspondiendo -- aquellas a ingresos del último ejercicio que se revisa por -- las que se deban pagar contribuciones.

la autoridad deberá consignar en acta parcial el inventario físico existente al inicio de la diligencia, demostrando -- sus discrepancias con los registros contables.

g) Localización de documentos en poder de terceros, - en los que se haga referencia al causante designado por su nombre, denominación o razón social; se señale como lugar - para la entrega o recibo de bienes o prestación de servi- - cios cualquier establecimiento del contribuyente, con inde- pendencia del nombre con que se le identifique; se precise el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el visitado entrega o recibe bienes o servi- - cios a ese nombre o en su domicilio; o se refieren a cobros o pagos efectuados por el causante o por su cuenta, por inter- pósito persona o ficticia.

En este caso se requerirá levantar acta parcial de -- aportación de datos de tercero consignando pormenorizadamen- te la documentación relativa al contribuyente por su nombre, domicilio o establecimiento, según sea el caso, recabando - preferentemente, copia de esos documentos.

h) Detección de irregularidades constitutivas de cau- sales de determinación presuntiva y no comprobación del in- greso por el período objeto de la revisión.

Debiéndose demostrar la causal de determinación pre- suntiva, y probar que el contribuyente no cuenta con la do- cumentación comprobatoria de sus ingresos.

Válidamente se puede concluir que las presunciones se ñaladas a partir del inciso c), únicamente son aplicables a empresas, aspecto que deberá observar la autoridad durante- la visita.

De cada uno de los hechos condicionantes anteriores -- debe existir una prueba contundente, sin la cual desde luego no opera la presunción.

Demostrados suficientemente los hechos condicionantes, automáticamente se deriva la regla de presunción consistente en considerar que existen ingresos omitidos, Sin embargo, -- como las presunciones admiten prueba en contrario, es conveniente que la autoridad solicite por escrito la aclaración o justificación que proceda. También esta medida tiende a pre-constituir pruebas para evitar la posfabricación de documentos AD-HOC por parte del sujeto pasivo.

#### Procedimientos de determinación estimativa.

I.- Cuando de acuerdo a los elementos reunidos se pueden determinar los ingresos o el valor de los actos por los cuales el visitado debe pagar contribuciones.

El artículo 56 del ordenamiento en cuestión señala la forma como se procederá a calcular el valor de los actos o actividades sobre las que proceda el entero de contribuciones, pudiéndose utilizar para ello cualquiera de los siguientes procedimientos:

- a) Utilizando los datos de la contabilidad del visitado.
- b) Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo período o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.



c) A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el visitado.

d) Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

e) Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

El numeral 57 del Código citado contiene un método de determinación presuntiva de retenciones, aplicable a sujetos que han omitido más del 3% sobre las retenciones enteradas, cuando las no pagadas corresponden a pagos por concepto de remuneraciones al trabajo personal y el patrón responsable solidario tiene más de 20 empleados a su servicio, se presumirá que el monto de la omisión será el que resulte de aplicar alguno de estos procedimientos:

a) El que resulte de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador, elevado al período que se revisa.

b) Cuando el retenedor no haya efectuado el entero de las cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se estimará que las retenciones no pagadas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del patrón, elevado al período que se revisa, por cada trabajador.

Para aplicar este procedimiento es necesario que la -- autoridad demuestre en forma patente que el patrón tiene a -- su servicio cuando menos veintiun trabajadores.

En caso de que no se pueda acreditar con elementos -- auténticos la relación de subordinación, no podrá aplicarse -- este método de determinación presuntiva.

El primero de los procedimientos se aplica a cualquier situación y el segundo únicamente a personas que han omitido más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Estos dos métodos de estimación se realizan exclusiva- mente cuando del resultado de la confronta practicada entre- lo declarado por retenciones y lo omitido represente un poco más del 3% de aquel, es decir que ponga de manifiesto una -- falta de declaración por parte del contribuyente de más del- 3%. La presunción en ambos casos considera que se presentó -- una declaración por retención y que al ser comparada contra- los resultados de la auditoría, exceden los datos de aquella en más del 3% de estos.

En el caso de que no exista manifestación por retencio- nes, no se podrá utilizar ninguno de los dos procedimientos, por no haber base legal, lo que es ilógico ya que es más gra- ve la falta total del entero de retenciones, frente a la -- omisión parcial.

II.- Cuando el contribuyente se ha colocado en alguna- causal de determinación presuntiva de utilidad gravable y no le es posible demostrar sus ingresos o el valor de los actos por los que debe pagar contribuciones correspondientes al -- período objeto de la revisión, de conformidad con el artícu- lo 61 del Código aludido, se presumirá que sus ingresos son-

iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

a) Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a 30 días lo más cercano posible al cierre de su ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que corresponda al período objeto de la revisión.

b) Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de 30 días a que se refiere el párrafo anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante 7 días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

Al ingreso valor de los actos o actividades estimadas presuntivamente por cualquiera de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda.

G) Visita en dos o más lugares.

La revisión podrá ser válidamente practicada en los sitios señalados en la orden u órdenes de conformidad con lo indicado en los artículos 43 fracción I y 46 fracción II del Código Fiscal de la Federación, esto es, en uno o más lugares; si únicamente se expidió un mandamiento el original se deberá entregar en el domicilio fiscal y copia al carbón en los demás sitios.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 44 -- fracción II del Código aludido, la visita podrá practicarse además del lugar indicado en el mandamiento; en otro, sin -- necesidad de que se precise ello en el documento, cuando al presentarse los visitadores al domicilio indicado en la orden para la entrega de ella y la práctica de la revisión, -- se conozca que previamente a dicho acto el contribuyente pre sentó aviso de cambio de domicilio, pero que conserva el lo cal anterior. Entonces el personal actuante podrá efectuar la comprobación si así lo considera conveniente, en los dos domicilios, sin que se requiera un nuevo mandamiento o -- ampliación del expedido, haciendo constar tal hecho en el -- acta que se levante. Es conveniente indicar que esta facultad la autoridad la podrá utilizar a criterio del sustentante, únicamente si el plazo transcurrido entre la presentac-- ción del aviso de cambio de domicilio y la entrega de la or den, fue tan breve que no permitió a la autoridad fiscalizad ora conocer el nuevo domicilio del contribuyente.

Si la visita se efectúa en dos o más lugares al mismo tiempo; en cada uno, los visitadores deberán entregar la or den, identificándose con la persona con la que se entienda la diligencia respectiva, nombrándose testigos en cada domi cilio, practicándose la revisión en cada sitio, levantando actas parciales en cada uno de ellos, debiendo las mismas -- ser anexadas al acta final que podrá ser elaborada en cual quiera de los lugares auditados.

Todos los actos autorizados para efectuarse durante -- la entrega de la orden y la práctica de la visita, podrán -- realizarse en todos los domicilios indicados en la orden u -- ordenes, debiéndose observar en todos los sitios revisados -- las formalidades establecidas en la ley para las visitas y --

por extensión para los cateos, en términos de lo previsto por el artículo 16 Constitucional.

Es conveniente indicar que aunque en la orden se hayan precisado varios lugares donde se puede practicar la revisión, no existe obligación para que la autoridad acuda a todos ellos a diligenciar el acto, dado que el mismo puede ser realizado únicamente en el domicilio fiscal del contribuyente, lo cual sería conforme a derecho, puesto que la atribución para acudir a los demás sitios es discrecional para el órgano comprobador, en virtud de que la contabilidad y los documentos con ella relacionados, tienen que estar en el domicilio fiscal atento a lo preceptuado por el artículo 28 del Código citado.

Por otra parte, la facultad de desahogar las visitas en dos o más lugares en forma simultánea, constituye una medida adecuada para la autoridad, porque así podrá obtener mejores resultados en las revisiones a los contribuyentes, ya que las comprobaciones en estos casos serán sincronizadas en todos los lugares y se tendrá así el factor sorpresa indispensable para la eficacia de la comprobación, además de la obtención de mayores datos respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del sujeto visitado, ya que puede suceder que éste tenga elementos de las operaciones que realmente efectúa y, no precisarlos en el sistema contable que se encuentre en su domicilio fiscal, con la finalidad de eludir el cumplimiento de las disposiciones fiscales o que en cada domicilio, posea sistemas, registros contables o documentación comprobatoria, que difieran con lo indicado en su domicilio fiscal, lo cual únicamente se podrá conocer acudiendo a los lugares en donde se encuentran aquellos.

H) Cambio de vía de fiscalización.

La autoridad puede cambiar el medio de revisión que esté utilizando con un contribuyente, sin que esta situación pueda considerarse ilegal; ya que el fin que se persigue con esa facultad que se le otorga, es comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos o responsables solidarios.

Recordemos que las vías utilizadas por la autoridad para fiscalizar a los contribuyentes son:

- a) La revisión de escritorio (declaraciones).
- b) La práctica de visitas domiciliarias.
- c) La comprobación de dictámenes financieros.

El Código de la materia en su artículo 42, fracciones I, III y IV, en relación con el párrafo final del mismo señala que las autoridades fiscales tienen facultad de practicar la revisión de declaraciones, de dictámenes emitidos por contador público independiente, de visitas domiciliarias de auditoría, en forma conjunta, indistinta o sucesivamente con el objeto de constatar el cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias, que precisan las leyes a cargo de los contribuyentes. Entendiéndose que esa comprobación se inicia con el primer acto que se notifique al causante.

De lo anterior se deduce que cuando la autoridad realiza un cambio de vía de fiscalización, no está efectuando un acto nuevo, sino que éste es continuación del ya iniciado.

do, en tal virtud, cuando actúa en esa forma, el período sobre el cual se debe proseguir el ejercicio de las facultades de comprobación y liquidación, será el señalado en el primer medio de revisión que se lleve a cabo.

Además, conforme al artículo antes indicado el Fisco puede:

a) Iniciar una revisión de escritorio de las declaraciones presentadas por el contribuyente y si considera necesario para profundizar más en la actividad fiscalizadora, -- efectuar una visita domiciliaria de auditoría.

b) Comenzar la comprobación del dictámende estados financieros y durante la misma, determinar que es más conveniente realizar una revisión en el domicilio del causante.

c) Indicar que de lo observado durante la práctica de la visita de auditoría en el domicilio del contribuyente, es más adecuado y práctico continuar sus facultades de comprobación mediante una revisión de escritorio.

d) Ejercitar simultáneamente la verificación ~~de~~ escritorio o del dictámen y la comprobación domiciliaria.

La vía que sea utilizada alternativamente o sucesivamente, ad--optará las formalidades previstas para cada una en la legislación fiscal.

Con todo esto se permite a la autoridad válidamente -- ampliar sin problemas, la revisión a impuestos que no hayan sido considerados en el primer acto de notificación al con--tribuyente.

Al estar facultada la autoridad a ejercer los medios de fiscalización en la forma que estime conveniente por disposición expresa de la ley, el sujeto pasivo no puede exigir que la autoridad le aplique primero alguno, o que por el - - hecho de haberle aplicado un medio de fiscalización en forma inicial se encuentre impedida para practicarle otro, ya que la autoridad goza de facultades para ello.

Tampoco es válido que el contribuyente se oponga a la aplicación del otro medio de fiscalización, por el hecho de que en el que le fue practicado inicialmente o simultáneamente, no le detectaron irregularidades que den lugar al incumplimiento de obligaciones fiscales, dado que la autoridad no está limitada legalmente en este sentido.

En la práctica de cada medio de fiscalización la autoridad debe observar las formalidades establecidas para ellos, consignando los hechos conocidos en cada revisión en la forma establecida que corresponda (oficio de observaciones o actas de auditoría), pero sin indicar en estas lo conocido en otros medios, sino que se constreñirá a establecer en forma individual lo efectuado y detectado en la práctica particular del medio de fiscalización a que se refiera.

No por el hecho de que antes de la aplicación de una - visita domiciliaria a un contribuyente se le hubiere efectuado una revisión de otro tipo, se pueden dejar de observar -- las formalidades establecidas para la práctica de la visita, toda vez que cada medio es distinto y se rige por disposiciones diversas.

Si durante la práctica de una visita la autoridad estima que es conveniente aplicar otro medio de revisión, podrá-



proceder a dar por concluida la visita o continuar con ella, sin que sea indispensable que se le indique en actas al contribuyente, la aplicación del otro medio de comprobación o se precisen los hechos conocidos a través de él en las actas.

Pudiéndose conocer con la práctica de cada medio de -- fiscalización, diversas irregularidades en que incurrió el -- contribuyente o responsable solidario, toda vez que aquellos se aplican sobre diversos elementos, en virtud de que en las revisiones domiciliarias la autoridad comprueba la contabili-- dad y documentos anexos que pueden o no estar engranados a -- la contabilidad del visitado y, demás elementos que sirvan -- para acreditar la realización de operaciones y, en los otros medios únicamente revisa la documentación o información que-- considere indispensable para verificar la procedencia de un-- hecho asentado en la declaración o en el dictamen de estados financieros o puede suceder que coincidan las irregularida-- des detectadas.

#### I) Auxilio entre autoridades.

La eficacia de la visita domiciliaria está en rela-- ción directamente proporcional a la oportunidad en el desaho-- go de los procedimientos, y esta a su vez depende en muchos-- casos de la colaboración de las entidades públicas correspon-- dientes.

El auxilio entre autoridades es cada vez más necesaa-- rio, ya que el mismo da como resultado que los actos que se-- tienen que desarrollar se efectúen con la oportunidad neces-- saria. El Código en estudio, establece en su artículo 44 -- fracción IV, que las autoridades fiscales podrán solicitar -- la ayuda de otras competentes, para que:

a) Continúen una visita, notificando al sujeto pasivo o responsable solidario, la sustitución de autoridad y personal actuante.

b) Realicen otras revisiones domiciliarias para verificar hechos relacionados con los que están comprobando.

De lo cual se desprende:

I.- Que son válidas las visitas que se iniciaron por una autoridad y que por razón de desconcentración o centralización, se transmiten a otra, la cual válidamente puede seguir practicando las revisiones notificando esta circunstancia a los contribuyentes y la sustitución del personal actuante, ejemplo cuando la Dirección General de Fiscalización le transfiere a una Administración Fiscal Regional la conclusión de una visita o viceversa.

II.- Una autoridad puede solicitar a otra que sea competente por razón de territorio, la práctica de compulsas, revisión de bodegas, sucursales, oficinas, y que estas actuaciones sean válidas, porque se realizan en auxilio de un órgano, ejemplo cuando una administración fiscal regional le hace la petición correspondiente a otra, en cuya circunscripción geográfica se encuentra ubicado el sitio en donde se debe efectuar la diligencia.

Esta disposición es acertada, ya que evita los conflictos que pueden sucitarse cuando se realiza un acto por autoridad distinta a la que practica la comprobación.

La autoridad que actúa en auxilio de otra durante la práctica de una visita debe tener facultades para proceder -

en el sentido que lo hace, es decir, que no por el hecho de que esté actuando en auxilio de otra autoridad fiscalizadora, no debe tener expresamente atribuciones para efectuar él o los actos que hace para ayudar a la práctica de la revisión, además que el mismo Código en el precepto antes citado, exige que la autoridad que actúe en este sentido debe ser competente.

Asimismo, la autoridad que sustituye a otra en la práctica de una visita debe gozar de atribuciones de fiscalización, para que pueda válidamente actuar en dicho sentido.

Cuando una autoridad actúa en auxilio de otra, lo hace a través de su personal y ejerciendo facultades propias, sin que por ello pueda considerarse que la actividad sea ilegal, puesto que acata una solicitud de autoridad competente y las actuaciones que realice son legales, además se deben hacer del conocimiento del visitado los hechos conocidos en tales actividades, ya sea en acta parcial o por oficio, consignando ello en el acta de visita.

En caso de ocurrir un cambio de autoridad para la continuación de la visita, el personal designado para proseguir con la comprobación, deberá entregar el documento en el que se informe el cambio a la persona que afronte la visita, -- identificándose en dicho acto los visitantes y, solo que -- aquella quiera sustituir a algún testigo o que alguno ya no quiera seguir fungiendo como tal, se designará uno nuevo, en la inteligencia de que la autoridad sustituta podrá efectuar todos los actos permitidos por la ley para las comprobaciones domiciliarias, y el visitado tiene la obligación de permitirlos, dentro de los límites establecidos en la orden u órdenes.

Es importante destacar que en caso de que una autoridad continúe con una visita iniciada por otra, si bien su personal está facultado para proseguir y terminar con la revisión, no puede pasarse por alto que éste únicamente podrá hacer constar en actas lo conocido por él durante la comprobación efectuada, y lo realizado con anterioridad solamente si existe prueba que acredite lo anterior, ya que no pueden plasmar en actas algo que no les conste, por ello es indispensable que dicho evento se consigne en acta parcial.

En suma la actuación efectuada por una autoridad en -- auxilio o sustitución de otra, siempre y cuando observen las formalidades establecidas en la ley para ello, serán legales.

J) Valor probatorio de las actuaciones en otros expedientes.

El Código Fiscal de la Federación, indica que las actuaciones que se encuentran dentro de los expedientes que -- tiene la autoridad en su poder, pueden ser utilizadas por -- ésta en las revisiones que practique y que dichos documentos tienen plena validez siempre que estén certificados por funcionario competente.

Las actuaciones pueden constar en:

- a) Copias de los documentos.
- b) Reproducción en microfilm.

Esta disposición es con el objeto de reforzar los instrumentos de fiscalización con que cuenta la autoridad para -- ahorrar repeticiones inútiles de procedimientos.

El artículo 63 del Ordenamiento precitado, indica que tocante de los hechos y omisiones que se conozcan mediante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en él o en otras leyes fiscales, o bien que consten en la documentación o expedientes que posean las autoridades fiscales, podrán ser utilizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por cualquier dependencia u organismo descentralizado que tenga atribuciones para fijar contribuciones federales. Lo cual implica que indistintamente alguna entidad con competencia para determinar prestaciones tributarias de índole federal, puede solicitar a las autoridades fiscales los antecedentes que posean de los sujetos pasivos o responsables solidarios, dando valor pleno a esas constancias y formular las resoluciones que procedan.

El uso de esta facultad tiene que partir forzosamente de la certificación que hace la autoridad competente de las copias obtenidas del expediente administrativo que obra en su poder, las cuales obligatoriamente serán hechas del conocimiento del afectado en cumplimiento oficioso de la garantía de legalidad.

Al establecerse que los hechos que se conocen con motivo del ejercicio de facultades de comprobación o que obren en los expedientes de las autoridades fiscales, puedan servir para motivar resoluciones fiscales de índole federal, de otra parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de otra autoridad con facultades para ello o de organismos descentralizados competentes (I.M.S.S., INFONAVIT), se persigue que las autoridades fiscales puedan formular resoluciones que determinen el incumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes sin necesidad de aplicarles un medio de fiscalización para ello, por cada contribución, sino que-

válidamente sirvan de sustento a los pronunciamientos respectivos, los hechos conocidos en forma anterior o simultánea - por otra autoridad fiscal.

Además de traducirse en un ahorro de actividades de -- las autoridades fiscales para el conocimiento de irregularidades, trae como consecuencia que los contribuyentes no tengan que soportar una serie de revisiones por cada obligación fiscal a que estén afectos, con las consecuentes molestias - para ellos.

En la práctica, otro de los beneficios que le confiere esta facultad a la autoridad, es que con la aplicación de un medio de fiscalización, los datos obtenidos a través de él, - pueden dar apoyo a las resoluciones que emitan otras autoridades con atribuciones para ello, es decir, se agiliza la actividad revisora y liquidadora de las diversas autoridades - fiscales, en la inteligencia de que únicamente tienen valor los hechos plasmados en los expedientes de las autoridades, - en tanto no sean desvirtuados por los contribuyentes o responsables solidarios, pues de acontecer así, es claro que no pueden servir de apoyo para la formulación de resoluciones - fiscales, que determinen el incumplimiento de obligaciones a cargo de los sujetos pasivos.

Con base en la autorización establecida en el Código, - los contribuyentes o responsables solidarios no pueden alegar, que las resoluciones que emitan las autoridades, se basan en hechos que no fueron directamente conocidos por ellas mediante procedimientos de comprobación efectuados por éstas, toda vez que existen constancias en los expedientes de la -- autoridad, que acreditan el incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por ello son legales las resoluciones que emitan las - autoridades fiscales, que se basen en hechos contenidos en - documentos o expedientes que obren en poder de otras autoridades o que parcialmente se apoyen en tales elementos, además de los conocidos por una autoridad con la aplicación de un medio de comprobación, siempre y cuando las irregularidades en aquellos plasmadas no hayan sido desvirtuadas.

#### 5.- Actas.

Durante la práctica de una visita domiciliaria es obligación de los auditores levantar actas en las cuales se plasmen en forma circunstanciada los hechos, omisiones, acuerdos o manifestaciones que se hayan conocido por el personal actuante, así como el cumplimiento de formalidades que al - -- efectuar dichas diligencias a la autoridad le impone el artículo 16 Constitucional y diversos numerales del Código Federal Fiscal, con el fin de obtener evidencias de todo ello.

Ahora bien, tales observaciones de los visitantes en el orden jurídico tienen el alcance de simples opiniones y no producen efectos de resolución fiscal. Tal pronunciamiento compete en estricto derecho, a la autoridad liquidadora, - siendo pertinente mencionar que para que ésta pueda resolver favorablemente la revisión, es fundamental que las irregularidades estén debidamente amparadas con pruebas.

Lo anterior significa, que los visitantes están impedidos para hacer consideraciones de derecho, elaborar determinaciones de diferencias de impuesto o de consignar infracciones a la ley, así como imponer sanciones, puesto que éstas son funciones de la autoridad administradora de los tributos.

Resulta pertinente señalar que las opiniones contenidas en las actas de auditoría no producen efectos de resolución fiscal, toda vez que son meros hechos que los auditores conocen durante la revisión y con base en ellos y las pruebas obtenidas por la autoridad, ésta podrá si lo considera procedente, formular resolución alguna.

Lo anterior, toda vez que las actas contienen una relación de hechos respecto a determinada situación, además que los visitantes carecen de atribuciones para determinar válidamente la situación fiscal de los contribuyentes, puesto que sus facultades únicamente son relativas a comprobar si los visitantes han acatado las disposiciones fiscales, concretándose a indicar en actas las irregularidades y hechos que conozcan pero sin establecer sanción alguna o determinación de crédito fiscal alguno, pues de hacerlo así es claro que dichos pronunciamientos no pueden pararle perjuicio alguno a los contribuyentes, dado que provienen de autoridad incompetente.

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció el siguiente criterio:

"VISITA DOMICILIARIA. ACTA LEVANTADA CON MOTIVO DE.- - El acta levantada con motivo de una visita domiciliaria no constituye de manera alguna una resolución administrativa y menos aún puede considerarse comprendida dentro de lo dispuesto por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación de 1967, precepto que establece el principio de inmodificabilidad de las resoluciones administrativas favorables a los particulares y -- que además señala la existencia del proceso de lesivi-



dad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para el caso de que dichas resoluciones deban ser nulificadas. El acto que al efecto se levante con motivo de una visita domiciliaria, contiene una relación de hechos respecto a una determinada situación, por lo que como ya se dijo, no puede constituir una resolución definitiva, máxime que los visitantes no son las autoridades que podrían determinar válidamente la situación jurídica de los contribuyentes, ya que su función es la de apreciar del cumplimiento a las disposiciones fiscales por parte de los sujetos pasivos, precisando en su caso, en el documento relativo, las irregularidades o infracciones que según ellos existan y que en todo caso debe apreciar y calificar la autoridad administrativa competente." (64)

Los hechos deberán hacerse constar en forma circunstanciada, es decir, se tendrán que detallar cada uno de los acontecimientos observados por los auditores durante el desarrollo de la diligencia, absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto significa que los auditores deberán ser sumamente objetivos en la práctica de la comprobación, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los acontecimientos, procurando que haya una secuencia lógica entre la explicación de un evento y otro, a fin de que al término de la revisión, con la simple lectura del o las actas el contribuyente se pueda percatar de los alcances de la verificación y del cumplimiento de las formalidades que debieron observarse en su tramitación, ya que de -

no hacerlo así, puede el particular argumentar que se le deja en estado de indefensión, por no estar dichos documentos debidamente circunstanciados.

El requisito de la circunstanciación es relativo a -- que se tiene que reseñar en el acta todo lo acontecido durante la visita, así como la documentación de donde se conocieron las irregularidades, implica que en actas se hagan constar hechos que son ciertos y que no constituyan simples afirmaciones sin fundamento del personal revisor, por lo que en aquellas únicamente se deben plasmar eventos que efectivamente se conocieron durante la comprobación y, si se refieren a indicaciones contenidas en documentos que son anexos de ellas (papeles de trabajo), también se tienen que hacer pronunciamientos que efectivamente consten en dichos anexos.

Además, para que las actas cumplan con el requisito en comento, en aquellas se deben precisar en forma clara los -- eventos detectados en el desarrollo de la diligencia, detallándose los medios a través de los cuales los visitantes -- conocieron los hechos que pueden dar origen al incumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, asimismo detallando el procedimiento seguido para la indicación de ingresos omitidos y gravables no enterados, puesto que ello es un requisito formal, que si no es observado trae como consecuencia que las actas respectivas carezcan de validez.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido los siguientes criterios:

**"ACTAS DE VISITA.- DEBEN DETALLARSE LOS MEDIOS POR LOS QUE LOS VISITADORES CONOCIERON LAS INFRACCIONES IMPUTADAS AL VISITADO.-** Para considerar que se cumplieron --

los requisitos previstos en el artículo 16 Constitucional en materia de visitas domiciliarias, deben asentarse en forma detallada los medios por los que los --visitadores conocieron los hechos u omisiones constitutivos de las infracciones imputadas al visitado, pues en caso contrario, por no cumplir con el requisito formal precisado, carecerán de valor las actas mencionadas." (65)

"ACTAS DE AUDITORIA.- SE ENCUENTRAN CIRCUNSTANCIADAS - SI EN LAS MISMAS SE DETALLA EL PROCEDIMIENTO SEGUIDO - PARA LA DETERMINACION DE INGRESOS.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 fracción V del Código-Fiscal de la Federación de 1967, en el acta deben hacerse constar los hechos u omisiones observados y, al concluirla se deberán asentar los resultados en forma-circunstanciada, entendiéndose que se cumple con esta-formalidad, si en el acta se hacen constar en forma --analítica los hechos conocidos en el desarrollo de la-diligencia de auditoría y se detalla el procedimiento-seguido para la determinación de ingresos omitidos." - (66)

También en las actas se debe indicar claramente en qué fechas se inician y en qué fechas se concluyen pues de no --ser así es claro que aquellas no están circunstanciadas, - -

( 65 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 50, Febrero de 1984, p. 706.

( 66 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 58, Octubre de 1984, p. 302.

sin que se pueda estimar lo contrario por el hecho de que - tales datos o alguno de ellos se indique en la fé de erra-- tas, ya que en dicha parte únicamente se pueden hacer constar correcciones de índole mecanográfico, pero no cuestio-- nes tan trascendentes como las citadas.

En este sentido se ha pronunciado la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al sostener lo siguien te:

"ACTAS DE VISITA.- SINO SE SEÑALA EN ELLAS LA FECHA - EN QUE CONCLUYEN, NO SE ENCUENTRAN CIRCUNSTANCIADAS.- Si del examen de un acta de visita se advierte que -- en ella no se señala el mes en que concluye, debe con siderarse que no se encuentra circunstanciada, violan dose con ello en perjuicio del demandante el artículo 84 fracción V del anterior Código Fiscal de la Federa ción, siendo improcedente la afirmación de que la - - autoridad demandada en el sentido de que dicha omi - sión fue subsanada en el apartado correspondiente de la fé de erratas del acta respectiva, ya que la H. Sa la Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha sostenido en su Jurisprudencia No. 63 que la fé de -- erratas solo sirve para enmendar errores mecanográfi cos o de ortografía, de donde queda claró que a tra-- vés de la fe de erratas no es posible cubrir omisio-- nes del acta de auditoría." (67)

Las actas de auditoría son:

a) Los documentos en los cuales los visitantes hacen constar los hechos y situaciones que conocen durante la - -

( 67 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 62, Febre ro de 1985, pp. 667 y 668

práctica de una revisión domiciliaria.

b) Los instrumentos en los que junto con las pruebas obtenidas en la comprobación, se va a basar la autoridad -- para determinar si el contribuyente o responsable solidario ha cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales, y en caso de no ser así formular las liquidaciones e imposición de sanciones que procedan.

c) Son documentos públicos, de conformidad con lo precisado en los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 46-  
fracciones I, II, IV, V y VI, señala las formalidades que -  
deben cumplir las actas a saber:

a) Se levantarán en el establecimiento del visitado y cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio - de las facultades de comprobación en dicho sitio, se podrán formular en el domicilio de la autoridad, previa notifica-- ción de esa circunstancia a la persona con la que se entienda la diligencia, en este último caso deben acudir el visi-- tado y los testigos a su elaboración, si no lo hicieron, la autoridad procederá a realizarlas y dará fé de la ausencia de aquellos; nombrará a los testigos de asistencia y lo - - hará del conocimiento del sujeto pasivo en la forma en que se comunica cualquier acto administrativo susceptible de -- impugnación.

b) Deben ser firma-das por el visitado, su representante o por la persona con la que se entiende la diligencia, -- los testigos y en caso de que se nieguen a ello, esta circun

tancia se hará constar en el cuerpo del acta. También deben ser signadas por cualquiera de los visitadores que hayan participado en la revisión.

c) La posibilidad de sustituir a uno o ambos testigos de asistencia cuando estos no comparezcan al lugar donde se está realizando la comprobación, por ausentarse del sitio - donde se está llevando a cabo la comprobación, por manifestar su voluntad de dejar de fungir como tal; en estos casos se requerirá a la persona con la que se entienda la revisión a que nombre a otros testigos y, en caso de no hacerlo lo hará el personal actuante.

La posibilidad de substituir a los testigos ubica a estos en su real dimensión y evita de fondo algunas manobras de los contribuyentes los cuales impiden la asistencia de aquellos al levantamiento de las actas.

d) Cuando la revisión se practique en dos o más lugares se designarán dos testigos en cada sitio para el formulamiento de las actas parciales, debiéndose anexar todas -- las que se hayan elaborado a la final, que puede levantarse en cualquiera de los establecimientos visitados.

e) Si el sujeto pasivo o la persona con la que se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, esa -- circunstancia se debe hacer constar en tal documento, consti-- tuyendo prueba a favor de la autoridad y quedando el visitado en la obligación de ofrecer probanza para demostrar lo -- contrario, ya que el acta es válida cuando se manifieste dicho efecto y no pierde su valor probatorio.

Las actas de auditoría se deben levantar dentro de los

días y horarios establecidos por el artículo 13 del Código Fiscal Federal (lunes a viernes y de 7:30 a 18:00 horas), en virtud de que durante ese tiempo, es cuando la autoridad administrativa debe practicar sus actuaciones, a menos de que la persona a la que se le esté practicando la visita, realice sus actividades por las que obtiene ingresos y en consecuencia se encuentra obligada a pagar contribuciones por ellos, en días u horas inhábiles. En la inteligencia que si la autoridad administrativa en forma expresa habilita días u horas inhábiles para la comprobación, igualmente las actas se podrán levantar en esos momentos, sin que por ello pueda alegarse ninguna ilegalidad relativa a la comprobación por esa actuación.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha sostenido el siguiente criterio:

"ACTAS DE VISITA.- PARA SU VALIDEZ ES NECESARIO QUE SE PRACTIQUEN EN DIAS U HORAS HABILES.- Para la legalidad de las actas de visita y conforme al artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, dichas diligencias deberán practicarse de las 7:30 a las 18:00 horas, por lo tanto, si una auditoría es levantada fuera de ese horario, sin haber acreditado la autoridad haber habilitado horas inhábiles, confundamente en el artículo 238 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, -- deben anularse las liquidaciones que se originen como consecuencia de dicha visita." (68)

Las actas se deben elaborar en el domicilio señalado -

en la orden, esto es en el lugar donde se practicó la visita, porque en dicho domicilio se encuentran los testigos, la persona que afrontó la visita y la documentación en donde constan los hechos detectados en tal sitio; a menos que la comprobación hubiese sido realizada en las oficinas de la autoridad por así haber sido procedente en los términos del Código multialudido; o en el nuevo domicilio manifestado ante la autoridad fiscal en forma previa a la revisión por el contribuyente; o en el lugar en que manifestó éste a los visitantes se debería realizar la comprobación y existe constancia de ello. Además si la revisión se practicó en varios domicilios del visitado, en todos ellos se pueden levantar actas y la final podrá ser elaborada en cualquiera de ellos.

En este sentido el Segundo Tribunal Colegiado, en Materia Administrativa del Primer Circuito estableció:

"VISITAS DOMICILIARIAS, FORMALIDADES DE LAS.- EL ACTA CORRESPONDIENTE SE DEBE LEVANTAR PRECISAMENTE EN EL LUGAR VISITADO.- Si por el imperativo del artículo 16 de la Constitución Federal las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, por -- constituir estos y aquellas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto constitucional consagra, resulta incuestionable -- que el acta circunstanciada de la visita se debe levantar precisamente en el lugar visitado, por ser éste el sitio donde se encuentran los testigos que deben presenciar ese acto." (69)

( 69 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año VII, No. 67, Julio de 1985, pp. 52 y 53.



Resulta ilegal que los visitadores sin justificar su actuación, realicen la visita en un sitio diverso al precisado en la orden y después se constituyan en el lugar señalado por ésta, para levantar el acta de visita, pues es evidente que los datos plasmados en ella, no fueron conocidos de la documentación y sistemas contables ubicados en el domicilio del visitado.

Al respecto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito estableció el siguiente criterio:

"AUDITORIA.- LA VISITA DOMICILIARIA SE DEBE DE PRACTICAR PRECISAMENTE EN EL DOMICILIO SEÑALADO EN LA ORDEN Y NO EN OTRO DIVERSO.- IMPROCEDENCIA DE UTILIZAR LOS DATOS OBTENIDOS EN LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA REALIZADA EN EL DOMICILIO DIVERSO PARA ELABORAR EL ACTA FINAL LEVANTADA EN EL DOMICILIO CORRECTO.- Conforme a la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 84 fracción I, inciso a) del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de 1982, las visitas domiciliarias ordenadas por las autoridades administrativas, se deben de llevar a cabo, precisamente, en el domicilio señalado en la orden de visita, sin que sea permitido a los visitadores efectuarlas en otro diverso, en caso de que el personal actuante, incumpliendo con lo establecido en la orden de visita, se constituyan en domicilio distinto al señalado en la misma, y con los datos obtenidos en la práctica de la visita efectuada en ese domicilio, elabore el acta final de auditoría que levante en el domicilio de la empresa establecido en la

orden, violan en perjuicio de la quejosa, el derecho fundamental mencionado." (70)

De conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal - Federal (artículo 45 al 47), existe únicamente la obligación de levantar un acta final de visita, en donde se hagan constar todos los hechos u omisiones observados durante la revisión, sin que por ello se considere que la autoridad no ajustó su actuación a lo establecido en la Ley, pero esta facultad no podrá ejercerla la autoridad, cuando durante la comprobación acontezcan hechos o situaciones que atendiendo a las disposiciones del ordenamiento jurídico precitado, o que por su propia naturaleza o trascendencia así lo ameriten, sea necesario que se hagan constar en actas, para que exista constancia de esas circunstancias, que pudieran tener alguna trascendencia para la forma en que se efectuará la revisión o los resultados de la misma. Por ello para la legalidad de la visita, no es necesario que se levanten diversas actas, sino que basta con una, cuando no sea indispensable alguna parcial.

Al respecto la Sala Superior del Tribunal Fiscal ha sostenido los siguientes criterios:

"ACTAS.- SOLO ES OBLIGATORIO LEVANTAR UNA AL CONCLUIR LA VISITA, PERO PUEDE CONSTAREN UNO O VARIOS DOCUMENTOS.- De la interpretación del artículo 16 de la Constitución y de las fracciones V y VII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación (1967), se infiere que cuando menos debe ser un acta la que se levante -

durante la visita domiciliaria, sin que sea obligatorio realizar una al inicio, y otra al final, ya que lo importante es que se hagan constar los hechos u omisiones observados durante la visita, pudiendo desde luego levantarse varias actas de acuerdo con el caso concreto, pues tal situación no se encuentra prohibida por la ley." (71)

"ACTA DE INICIACION DE LA AUDITORIA.- PARA LA VALIDEZ DE LA VISITA NO ES NECESARIO SU LEVANTAMIENTO.- El artículo 84, fracción V del Código Fiscal de la Federación (1967), dispone que los visitadores deben hacer constar en su acta los hechos u omisiones observados y al concluirse la visita se cierra la misma haciendo constar los resultados en forma circunstanciada.- Por su parte la fracción VII del citado numeral dispone que también se levanten actas parciales o complementarias, pero de tales preceptos no se desprende la necesidad de que se levante un acta de iniciación de la auditoría, ya que los visitadores a lo único a que están obligados es a hacer constar en un acta los hechos u omisiones observados, llámesele a ésta previa, final o complementaria. " (72)

Las actas pueden ser elaboradas y firmadas por cualquiera de los visitadores que fueron designados en la orden o posteriormente, pero únicamente lo podrán hacer aquellos que efectivamente se hubiesen constituido en el domicilio, siempre y cuando en la fecha en que se levante el acta no

( 71) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 51, Marzo - de 1974, pp. 753 y 794.

( 72 )Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 57, Septiembre de 1974, pp. 125 y 126.

hubieran sido substituidos y que los hechos que hagan constar no hayan acontecido antes de su designación a menos que existan constancias que apoyen sus manifestaciones vertidas en actas.

Lo anterior se traduce en que para tener como visitantes a las personas designadas en la orden, es menester -- que aquellos se presenten físicamente en el domicilio indicado en la orden, con la finalidad de realizar actos relativos a la comprobación.

Las actas son documentos públicos, toda vez que son -- elaboradas por personas que actúan en representación de una autoridad pública, como lo es la autoridad fiscalizadora, -- no calificándose las manifestaciones vertidas por los visitantes en las actas como de particulares, sino de pronunciamientos hechos por autoridad, dándole a las actas la categoría de documentos públicos, teniendo por ello valor probatorio por el carácter que revisten, en consecuencia pueden servir de base para que la autoridad administrativa -- emita resoluciones, artículos 129, 130 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Además, las actas se elaboran para efectos de control y seguridad en papelería oficial, expresamente destinada -- para ello, encontrándose foliada aquella, constando de tantos suficientes que permitan obtener aparte del original de las mismas, copias de ellas.

En este sentido el Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, estableció:

"ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS, LAS DECLARACIONES --

VERTIDAS POR LOS VISITADORES NO SE CALIFICAN COMO DEPARTICULARES.- Si el quejoso alega que el acta levantada con motivo de la visita que se le efectuó, se refiere a hechos de particulares porque la misma no queda comprendida en el artículo 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, tal aseveración es infundada porque en dicho caso las declaraciones que contiene el acta, no son de particulares sino de personas que en cumplimiento de su función y de la orden de la autoridad administrativa respectiva, realizaron la visita para la que fueron comisionados e hicieron notar las irregularidades que durante la misma se observaron." (73)

En caso de que al elaborarse el acta se cometa algún error, en forma inmediata a él se podrá realizar la aclaración correspondiente, pudiéndose salvar aquel en el punto correspondiente del acta denominado FE DE ERRATAS, si es relativo a un error mecanográfico u ortográfico, pero nunca se podrá tratar de subsanar alguna omisión relativa a algún requisito de la revisión en dicho punto, como sería: precisar el que se identificaron los visitantes; que la revisión se entendió con un tercero por no haber acudido el visitado o el representante legal; la designación o substitución de testigos; o la indicación de un hecho que pueda denotar incumplimiento de disposiciones fiscales por parte del visitado.

Al salvarse el error mecanográfico u ortográfico en la fé de erratas del acta, en la misma se indicará el número

ro de folio, el renglón y la palabra o palabras erróneas, - precisándose en forma seguida que ello no vale y lo que debiera decir en ese punto el acta.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en su Jurisprudencia No. 163 estableció:

"SUBSTITUCION DE UN TESTIGO.- NO PUEDE HACERSE EN LA FE DE ERRATAS DE UN ACTA DE AUDITORIA.- Si en una visita domiciliaria el visitado nombró como testigo a una persona y, al levantarse el acta final de auditoría, se substituye por otra persona en la fé de erratas de la misma acta, se viola el artículo 84, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues la fé de erratas sirve para enmendar errores mecanográficos o de ortografía, más no para substituir a un testigo, sobre todo cuando en el acta final de auditoría se puede hacer constar la negativa para firmar dicha acta o la ausencia del testigo nombrado por la visita da, sin que esto invalide el acta." (74)

Las actas se clasifican en: parciales, final y complementaria.

Las actas parciales o complementarias que se levanten durante o como consecuencia de una revisión, deben observar los mismos requisitos que el acta de visita, por ello únicamente podrán ser elaboradas por el personal de la autoridad fiscalizadora, que hubiese sido designado en la orden de visita; que fuera substituto de los originalmente designados o aumentado a estos, y que se apersona en el domicilio don-

( 74 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia 1978-1983, México, 1983.

de se practique la comprobación, debiéndose identificar ante la persona que afronte la visita y teniendo que elaborar precisamente el acta en donde se practique la diligencia y no en otro sitio, artículo 46 fracción IV del Ordenamiento-Legal multicitado.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció al respecto el siguiente criterio:

"VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS COMPLEMENTARIAS LEVANTADAS CON MOTIVO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS FORMALIDADES - DEL ARTICULO 84, FRACCIONES VI y VII DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ANTERIOR A LAS REFORMAS DE 29 DE DICIEMBRE DE 1977.- El artículo 84, fracciones VI y VII del Código Fiscal de la Federación, antes de su reforma de 29 de diciembre de 1977, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, claramente exigía, entre otro requisito -- que se expresaran en el acta de visita domiciliaria -- los nombres de quien o quienes practicaran la visita y, además, que el visitador o los visitadores firmaran tal acta en unión del visitado y de los testigos, formalidades éstas que también era necesario observar respecto de las actas parciales o complementarias que se levantaran; así pues, si al practicarse una visita domiciliaria, los visitadores que intervinieron en la auditoría no firman el acta levantada al cierre de la visita, sino que lo hacen personas distintas, ello -- significa que no se llenaron las formalidades señaladas en el dispositivo legal en comento, razón por la cual debe declararse la nulidad de la resolución -- impugnada que es consecuencia de dicha acta." (75)

( 75 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año V, No. 55, Julio - de 1984, p. 1223.

Cabe destacar que no por el hecho de que durante una-revisión domiciliaria se hayan elaborado diversas actas parciales además de la final, por ello puede entenderse que cada una es relativa a una revisión y que cada una se refiere a actos distintos de comprobación, dado que tales actas parciales se elaboran para hacer constar actos que se suscitan o hechos que se conocen durante la revisión y por lo tanto-deberán ser entendidas junto con el acta final como una sola actuación, artículo 46 del citado Código.

#### A) Parciales.

Se utilizan para hacer constar hechos acaecidos durante la revisión, mismos que por su importancia tienen gran -trascendencia sobre el resultado final de la auditoría, teniéndose que elaborar en el momento mismo de llegar a conocer alguna irregularidad o evento que amerite quede plasmado en dicha forma para su posterior reproducción dentro del acta final que al efecto se levante.

La finalidad que se persigue con su elaboración, es -tener evidencia de hechos o situaciones conocidos antes de iniciar la visita, en el comienzo o durante el desarrollo -de la revisión, que por su importancia en la auditoría pu-dieran significar irregularidades - necesarias de considerar por tener repercusión en la situación fiscal del sujeto pasivo, su fundamento se encuentra en la fracción IV del ar-tículo 46 del Código multicitado.

Además, también es necesario su levantamiento cuando se recoge la documentación del domicilio del contribuyente, para realizar la revisión en las oficinas de la autoridad, -lo anterior para tener prueba de que la decisión de la auto



ridad, en este sentido fue ajustada a derecho porque se daba alguno de los supuestos establecidos en el Código multicitado, artículo 45.

No es necesario que durante la comprobación se elaboren actas parciales para hacer constar los hechos que se realizan o conocen durante la comprobación, toda vez que válidamente aquellos se pueden consignar en el acta de visita, a menos que el hecho sea trascendente para la revisión, la forma o el lugar en que se practique la misma, por la aplicación de alguna medida concreta.

Algunas situaciones en las cuales se debe levantar -- acta parcial:

a) Cuando se impida la entrada a los visitantes al domicilio del contribuyente.

b) Si el visitado se niega a proporcionar documentación o permitir el acceso a bodegas, archivos, escritorios, etc.

c) Para asentar el recogimiento de libros y documentos que denoten incumplimiento de obligaciones fiscales.

d) Cuando se designa depositario de la documentación comprobatoria al visitado.

e) Para hacer constar que al visitado se le corrió traslado de lo conocido en una compulsa, antes de la terminación de la visita.

f) Para precisar la substitución o aumento de perso-

nal revisor, testigos o el cambio de la persona que -- --  
afrenta la revisión.

g) Cuando ocurre durante la visita, cambio de autoridad para la continuación de la revisión.

#### B) Final.

Es el documento que contiene la relación de lo acontecido durante la revisión domiciliaria de auditoría. Como regla general se debe tener presente que de toda visita se deberá levantar un acta.

El objetivo que se pretende con su formulación es -- -- hacer constar en forma circunstanciada los resultados derivados de la comprobación y examen de declaraciones, documentación, registros, libros de contabilidad, aportaciones de datos de terceros, de todos los demás elementos conocidos en la práctica de la revisión y el cumplimiento de las formalidades que impone la ley para esta diligencia. En fin contener las conclusiones de la verificación, con el propósito de constatar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Una vez terminada la revisión, los visitantes deben proceder a levantar el acta final en el domicilio del visitado o en las oficinas de la autoridad, según el caso; en la cual reseñarán circunstanciadamente los hechos detectados en el transcurso de la comprobación. Dichas observaciones deben estar debidamente soportadas con documentos probatorios para evitar que el Fisco tenga que practicar, en la fase de liquidación, una auditoría de escritorio, con las consiguientes desventajas y además trasladar al contribuyente la carga de la prueba en posibles medios de defensa que-

haga valer.

Se debe tener en cuenta que por disposición expresa - del Código multicitado, las opiniones del personal actuante contenidas en el acta final no constituyen resolución fiscal alguna, ya que ésta será expedida solo por la autoridad liquidadora si ésta lo considera pertinente.

Es importante destacar que esta acta podrá formularse cuando la visita se practique en más de un lugar, en cualquiera de ellos.

Si cuando se va a levantar el acta no se encuentra el visitado o su representante legal, se le citará para que -- cualquiera de ellos esté presente el día hábil siguiente a una hora definida, si no comparece ninguno de ellos, el acta se elaborará delante de quien esté en el lugar revisado o donde se formule el acta.

Se deberá adjuntar a ella la documentación que en copia se certifique. (Artículo 45 primer párrafo del Ordenamiento aludido).

El acta final deberá contener:

a) El nombre de la persona con la que se entendió la diligencia, los testigos y cuando hubiere existido la substitución de éstos o los designados posteriormente.

En caso de que alguno de los arriba indicados no quiera firmar o el sujeto pasivo no acepte copia de tal documento, se deberá asentar esa circunstancia en el mismo.

b) El personal que realizó la comprobación, la substitución o aumento de aquel, el reemplazo de la autoridad fiscalizadora, si ello hubiese acontecido.

c) El lugar donde se levantó el acta, ya sea el domicilio del visitado o las oficinas de la autoridad.

d) El período o ejercicios que abarque la comprobación.

e) Las obligaciones fiscales a que esté sujeto el contribuyente.

f) Los hechos consignados en las actas parciales, o el número y fechas de ellas cuando se haga referencia de las mismas.

g) El resultado de las compulsas practicadas, si estos hechos determinaron ingresos o compras, si fueron o no registrados, o si lo fueron parcialmente.

h) El cuadro en que se resuman las irregularidades detectadas.

i) Los eventos plasmados en papeles de trabajo, en caso de que únicamente se haga referencia a la conclusión obtenida en aquellos, los datos precisos que lleven a su identificación; así como la mención de que forman parte integrante del acta.

j) Si se subsanaron las observaciones durante la revisión.

k) Que el sujeto pasivo auditado, tiene a su disposición para su consulta en las oficinas de la autoridad correspondiente, la documentación y libros que se hayan recogido en el transcurso de la visita.

(El fundamento para su levantamiento lo encontramos en el artículo 46 fracciones I, II, V y VI del Código Federal - Fiscal).

En muchas revisiones domiciliarias el acta final es la única que se realiza durante las comprobaciones, sin que sea necesario que se levante alguna otra acta, pues en aquélla se indica todo lo sucedido durante la comprobación, por ello es importante destacar que de acuerdo a la legislación únicamente existe la obligación de levantar actas parciales en ciertos casos tal y como se ha señalado en párrafos precedentes, por lo que si no se elabora más de un acta de visita durante cada comprobación ello es legal, siempre y cuando no se dé alguno de los supuestos establecidos para que sea indispensable el levantamiento de otra acta.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el siguiente criterio:

"ACIA DE INICIACION DE LA AUDITORIA.- PARA LA VALIDEZ DE LA VISITA NO ES NECESARIO SU LEVANTAMIENTO.- El artículo 84, fracción V del Código Fiscal de la Federación (1967) dispone que los visitantes deben hacer constar en su acta los hechos u omisiones observados y al concluirse la visita se cierra la misma - - - haciendo constar en forma circunstanciada. Por --

su parte la fracción VII del citado numeral dispone - que también se levanten actas parciales o complementarias, respecto de hechos de la visita o los que se desprenden después de su conclusión, pero de tales preceptos no se desprende la necesidad de que se levante un acta de la iniciación de la auditoría, ya que los visitadores a lo único a que están obligados es a hacer constar en un acta los hechos u omisiones observados, - llámesele a ésta previa, final o complementaria." (76)

De conformidad con lo indicado por la fracción II del artículo 46 del Ordenamiento Legal en comento, si la visita se realiza en más de un lugar, en cualquiera de ellos se podrá elaborar el acta final de visita.

#### C) Complementarias.

Se elaboran con el fin de hacer constar hechos o situaciones que se conocen después de formular el acta final, - pero que dichos acontecimientos o sucesos se realizaron durante la visita domiciliaria o después de concluir ésta, y - que tienen importancia para la revisión.

Se debe tener en cuenta que esta acta no es un mecanismo de corrección de errores, irregularidades o deficiencias que orienta el acta final. (Su fundamento está precisado en el numeral 46 fracción IV del Código mencionado).

Es conveniente señalar que esta acta deberá ser levantada por personal que haya sido autorizado en la orden de visita o posteriormente, para practicar la revisión y que -

no hubiera sido sustituido, pues de ser así es claro que es taría imposibilitado para actuar. Debiéndose elaborar en el lugar donde se practicó la revisión y no en algún otro, a menos que la autoridad acredite la imposibilidad para ello, como sería el caso de que el contribuyente una vez concluida la revisión hubiese cambiado de domicilio, precisándose que dicha acta podrá ser levantada hasta antes de que la -- autoridad emita resolución alguna con motivo de la revisión, dándole tiempo al sujeto pasivo para inconformarse en forma oportuna con lo en ella señalado. El acta en cmento deberá ser anexada al acta de visita para complementarla.

D) Valor probatorio de las actas.

Se dice que tienen valor probatorio, toda vez que constituyen el medio idóneo para demostrar que la autoridad observó todas las formalidades establecidas por la ley para la práctica de la visita, cuando en ellas se hacen constar todas esas circunstancias y éstas son ciertas, debe concluirse que existe prueba fehaciente de que la visita se efectuó en cuanto a esas formalidades en los términos que el legislador consideró debidos.

En principio es conveniente indicar que son documentos públicos que tienen ese carácter porque son elaborados por funcionarios del Estado, en ejercicio de sus atribuciones cumpliendo las formalidades establecidas en la ley, en consecuencia hacen prueba plena de los hechos afirmados en las actas, de conformidad con lo preceptuado por los artículos, 129, 130 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 46 fracción I, que los hechos precisados -- por los visitadores en las actas hacen prueba plena de la -- existencia de tales acontecimientos y de las omisiones detectadas para efecto de cualquiera de las prestaciones a cargo del auditado en el período revisado, no obstante que dichos efectos no se indiquen en forma expresa; y en su diverso 234 fracción I, que los eventos consignados por la autoridad en las actas levantadas con motivo de una revisión, se tienen -- como legalmente afirmados.

De lo anterior se desprende que tal ordenamiento le -- otorga valor pleno a las circunstancias plasmadas en las actas de visita, el cual únicamente podrá ser desvirtuado mediante probanzas idóneas que aporte el auditado, si no los -- acontecimientos designados en tales documentos, sirven de -- legal sustento para la formulación de resoluciones liquidatorias de contribuciones y sus accesorios, dado que contienen hechos que se presumen ciertos.

Además, el contenido de las actas de visita no es indubitable o indiscutible, puesto que es perfectamente posible que las consignaciones plasmadas en ellas sean desvirtuadas mediante pruebas y elementos que aporte el contribuyente o -- responsable solidario.

Es por ello que para darle mayor valía a lo precisado -- en las actas se deben recabar durante la revisión elementos probatorios suficientes, para que en un momento dado la autoridad ya sea en la fase liquidatoria o contenciosa, pueda de mostrar a través de la ligazón entre el documento probatorio idóneo y el acta, la validez de su actuación.



Los hechos plasmados en actas de visita como se ha señalado con antelación, tienen valor probatorio, pero para -- considerar esa circunstancia es necesario que las actas sean elaboradas cumpliendo los requisitos establecidos en la ley, a saber: que consten en aquellas a quien se le entregó la orden y porqué, esto es, con quién se entendió la revisión; la forma en que se identificaron los visitadores que hubiesen -- sido designados para la práctica de la comprobación y que materialmente se hubieran apersonado en el lugar donde se realizó la revisión; la forma en que se realizó la designación de testigos, es decir, el requerimiento a la persona que -- afrente la visita para que señale testigos, la substitución de estos cuando la haya, no satisfaciéndose este requisito a base de inferencias, en su caso que la designación de testigos fue efectuada por los visitadores; que sean elaboradas -- por personal de la autoridad que no fue substituido durante la comprobación al momento de realizar las actas; que el o -- los visitadores que formulen cada acta efectivamente hubie-- sen estado diligenciando la revisión, cuando acontecieron o -- se conocieron los hechos que se indiquen en tal documento, -- a menos que existan constancias que apoyen los pronunciamientos vertidos en el acta; que sean elaboradas en presencia de los testigos y en su caso indicar porqué no fue así, es más-- esto se deberá entender extendido a la persona que afrente la revisión; debiéndose realizar en el lugar en donde se practicó la visita, salvo que se hubiera levantado en las oficinas de la autoridad, en este caso se tendrá que indicar el por-- qué de ello; teniendo que ser firmadas por el personal que -- afrente la revisión, los testigos y cualquiera de los visitadores, esto último en los términos de lo indicado con antelación, en caso de que la persona con la que se entienda la revisión o los testigos no las quieran firmar, se deberá precisar ello en tales documentos, sin que por esta circunstancia pierdan valor probatorio.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Jurisprudencia No. 598, estableció:

"VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS.- Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional, consistente en -- haber sido levantadas en presencia de dos testigos -- propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia." (??)

Asimismo la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación estableció el siguiente criterio:

"ACTAS DE AUDITORIA.- SI EL VISITADO Y LOS TESTIGOS SE NIEGAN A FIRMAR BASTA CON QUE SE HAGA CONSTAR.- Si al iniciarse la visita domiciliaria se nombraron dos testigos y al finalizar la misma, tanto ellos como el visitado se niegan a firmar las actas de auditoría, y esta circunstancia se anota en ellas, no se viola el artículo 84 fracciones III y VI del Código Fiscal de la Federación, pues en él se establece que cuando se presente esa situación a los visitantes la harán constar, sin que esa circunstancia afecte el valor probatorio del documento." ( 78 )

( 77 ) Compilación de Jurisprudencia 1917-1975, apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 2a. Sala, 3a. - Parte, Mayo Editores, México 1982, p. 910

( 78 ) Revista del T.F.F., 2a. época, Año IV, No. 31, Julio de 1982, p. 196.

Ahora bien, por lo que toca a las irregularidades en ellas precisadas, es menester que se detalle con toda claridad como se llegó a su conocimiento; de dónde se obtuvieron; qué procedimiento de auditoría se aplicó para llegar a cada conclusión; si derivan de la contabilidad del visitado, de documentos anexos o que debieran estar registrados en ella; si fueron determinados a través de la práctica de compulsas, indicándose en este caso las irregularidades que fueron conocidas de cada compulsas, la confrontación realizada de -- estos resultados y lo plasmado en la contabilidad y demás -- documentos del revisado, en la inteligencia de que lo conocido durante las compulsas se deberá hacer del conocimiento de aquel; asentándose los requerimientos de documentación -- e informes realizados y si dió debido cumplimiento a ellos; o en qué forma se observaron; en caso de que las irregularidades consten en forma detallada en papeles de trabajo; en actas se deberán identificar y aquellas tendrán que contener los resúmenes de lo conocido en la revisión.

Es de suma importancia todo lo anterior, en virtud de que al hacerse constar en actas los hechos realizados y conocidos durante una visita, se persigue que existan constancias que pongan de manifiesto si la autoridad y la persona que afrontó la revisión, observaron los lineamientos establecidos en la ley y, de no ser así corresponderá a cada -- uno de ellos probar lo contrario, en caso de controversia.

Resulta importante señalar que aunque los documentos en los cuales se basa la autoridad para plasmar las irregularidades en actas, se perdieran antes del cierre de aquellas, los datos asentados en actas tienen valor probatorio pleno, siempre y cuando los documentos de donde se hayan tomado los elementos que denoten irregularidades, hubieran in

tegrado la contabilidad y documentos probatorios con ella relacionados, que dichos documentos hayan sido revisados y, que los mismos hubieren estado a disposición del personal revisor, en la inteligencia que el extravío no sea imputable a los visitadores, esto último en virtud de que si no el personal revisor podría asentar hechos que no corresponden a la realidad de la situación fiscal del visitado y, -- después indicar que la documentación que ampara las irregularidades se extravió.

Siendo indispensable además que los visitadores que señalen las irregularidades respectivas no sean nombrados posteriormente a la pérdida de la documentación, sino que los que las indiquen en actas, sean los que tuvieron a la vista los documentos que revelaron las irregularidades, a menos que haya constancia de las irregularidades (papeles de trabajo, documentos), toda vez que así se podrá precisar válidamente de dónde se obtuvieron las irregularidades cono cidas e indicarse que fueron tomadas de la documentación -- propia del visitado.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció el siguiente criterio:

"ACTAS DE AUDITORIA.- EXTRAVIO DE LA DOCUMENTACION -- COMPROBATORIA ANTES DEL CIERRE DEL ACTA.- TIENE VALOR PLENO LO ASENTADO EN EL ACTA CUANDO SE APOYA EN LA DOCUMENTACION EXAMINADA ANTES DE SU PERDIDA.- El hecho de que los auditores no hubieran contado con la documentación contable comprobatoria al momento -- del cierre del acta de auditoría por haberse extraviado la misma durante la huelga que estalló en la empresa quejosa, es irrelevante cuando los ingresos-

omitidos por la causante fueron detectados por la propia documentación de la visitada que estuvo a disposición de los visitadores antes del estallamiento de la huelga, de tal manera que si en fecha posterior a -- este acontecimiento se asentaron los hechos que se -- habían observado cuando se contaba con la documentación respectiva, ello no quiere decir que el acta no esté apoyada en documentación alguna." (79)

Insistiéndose que los hechos plasmados en actas que -- denoten irregularidades, deben estar sustentados en elementos probatorios suficientes, que hagan prueba plena, como -- lo es que se precise en forma clara de dónde se obtuvo la información y a través de qué procedimientos se llegó a la conclusión de la observancia o inobservancia de las disposiciones fiscales.

Además, el valor probatorio de las actas no es único, sino que puede ser desvirtuado mediante la aportación de -- elementos idóneos que acrediten que lo indicado en aquellas no es exacto o que existen errores en los pronunciamientos -- vertidos por los auditores, así como la inexacta aplicación de procedimientos para la obtención de irregularidades.

Ello es así, dado que el afectado por una revisión do miciliaria puede acreditar a través de los medios legales -- previamente establecidos, que la entrega de la orden no fue conforme a derecho, que no se le dió oportunidad para designar testigos; que los visitadores no se identificaron; que -- intervinieron en la comprobación, personas que no fueron -- designadas como visitadores; que las actas fueron levanta--

das por personas que habían sido sustituidas antes del formulamiento respectivo; que el que levantó el acta no se había apersonado en el sitio donde se efectuaba la comprobación, cuando sucedió o se conoció el hecho que se hacía constar y que no existía prueba alguna que le permitiera asentarse ese evento; que el acta se levantó en sitio diverso al señalado, sin que legalmente se pudiera hacer ello; que los auditores no analizaron debidamente la contabilidad o los documentos de donde dice obtuvieron las irregularidades; que no se estudiaron los documentos e informes aportados por el visitado o terceras personas; que no se le corrió traslado de lo conocido durante las compulsas, si con base en ellas se le imputan incumplimientos; y que no incurrió en las irregularidades que se precisan en actas.

En conclusión, el Código Fiscal de la Federación, le dá validez plena a las actas, cuando establece que los hechos asentados en aquellas por los visitadores hacen prueba plena de la existencia de esos sucesos, pero esa validez puede ser desvirtuada como ya se dijo.

#### E) Papeles de trabajo.

Son los documentos en los cuales él o los visitadores realizan una serie de anotaciones o extractos que efectúan durante su labor y sirven luego para redactar el acta de visita, constituyendo el punto de contacto que en algunos casos por la complejidad de la revisión deben existir entre los libros, registros, documentación comprobatoria y el acta de auditoría.

En ellos se describe el trabajo desarrollado por los auditores durante la comprobación y estimación de las opera-

ciones del visitado, describiendo no solo los procedimientos de auditoría que se siguieron, sino que además constituyen otra constancia del trabajo revisor efectuado.

Constituyen la evidencia escrita de los procedimientos de auditoría realizados, sobre que extensión o en qué oportunidad, de las observaciones realizadas; son fundamento de las conclusiones a que se llegó en la revisión, para poder estar en posesión de respaldar los hechos indicados en el acta, respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales del revisado.

Tales papeles son junto con las actas de visita, la vista panorámica que obtiene la autoridad como consecuencia de haber realizado una visita respecto del estado fiscal de un contribuyente, por ello se deben elaborar en forma que presenten cifras, conceptos, infracciones, informaciones o explicaciones completas, concretas, las inobservancias encontradas, las conclusiones a que se llegó en forma clara y precisa, sin dejar lugar a dudas, sin contener vaguedades, información truncada o imprecisa que conduzca a malas interpretaciones y que lleguen hasta hacer dudar al lector de la información contenida en otros papeles y tomarse como contradicciones.

En ellos se hace constar si el contribuyente entero las prestaciones fiscales a que estaba efecto, o se establecen los montos sobre los cuales no entero aquellas; tanto una conclusión como la otra al estar basadas en los pronunciamientos indicados en tales papeles de trabajo, debiendo ser lo suficientemente claros, para tener la seguridad de que la conclusión a que llegó el personal revisor es la correcta, y estar bien comprobado, para que hagan prueba ple-

na las manifestaciones ahí señaladas.

Lo anterior, en virtud de que los papeles de trabajo - en algunos casos son la base en la que se van a sostener las observaciones que se indiquen en el acta de auditoría o en la relativa a una compulsa, por lo tanto se requiere que en ellos consten en forma clara, precisa y objetiva los hechos que se plasmen en aquellas, dado que son la fuente de información para hacer constar las observaciones que se determinan. Los papeles en cita deben elaborarse partiendo del principio que contendrán los elementos probatorios necesarios y suficientes para poder sostener que se trata de una partida y que tiene irregularidades, para esto se precisará la fuente de los datos donde se obtuvo la información que conste en ellos.

Los documentos de referencia deberán ser elaborados por el personal revisor autorizado en la orden y que efectivamente se hubiere constituido materialmente en el domicilio del sujeto pasivo y se haya acreditado, por lo tanto si un visitador no satisface estos requisitos deberá de abstenerse de elaborar dichos documentos, puesto que está impedido para ello, a menos que quiera que la visita en esa parte sea ilegal; se tendrá que precisar qué visitadores elaboraron tales documentos, indicándose en ellos, la firma del personal revisor, bastando con la de un visitador, asimismo los deberán signar tanto la persona que afronte la revisión como los testigos, y sino lo quisieran hacer, tal circunstancia se hará constar en actas; además, tales papeles deberán como ya se dijo estar circunstanciados, formando parte integrante del acta de visita, cuando así se indique en ésta y, debiéndose entregar copia de los mismos a la persona con la que se



entienda la revisión.

Para que se pueda considerar que los papeles de trabajo forman parte integrante del acta de visita, debe existir constancia con la que se acredite que se entregó copia de ellos al visitado o a la persona que afronta la revisión, para que se justifique que el revisado los conoce y puede tratar de impugnar las irregularidades en ellos consignadas.

Al respecto la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido en su Jurisprudencia No. 62 y en un diverso criterio:

"ACTAS DE VISITA.- PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A ELLAS .- Los papeles de trabajo anexos a un acta de visita, serán parte de ésta si de ellos se entregó copia al causante y están firmados por el personal que practicó la visita, por lo que los hechos asentados en dichos papeles poseen el mismo valor legal que los que hacen constar en el acta, ya que acta y papeles integran una sola actuación jurídica." (80).

"PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A LAS ACTAS DE VISITA.- Conforme al artículo 84 fracción VI del Código Fiscal de la Federación de 1967 era obligatorio para las autoridades fiscales entregar al visitado un ejemplar del acta levantada y de los papeles de trabajo, en atención a que éstos últimos forman parte integrante de dicha acta por ser una sola actuación jurídica, para que en esta forma el visitado se allegue los elementos ne-

( 80 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia 1978-1983, México, 1984, p. 84.

cesarios para su conocimiento y defensa, consecuen---  
temente, sino se cumple con este requisito y se deter-  
minan créditos a cargo del causante precisamente con-  
base en elementos tomados de los papeles de trabajo, -  
resulta evidente la violación al precepto en comento."  
(81)

Es importante señalar que deben ser elaborados en el -  
domicilio en donde se practique la revisión y solo que la -  
comprobación se realicen en las oficinas de la autoridad, se  
podrán realizar en las oficinas de aquella.

Por otra parte, si bien es cierto que el Código Fiscal  
Federal no regula este tipo de documentos, no menos cierto -  
es que al formar parte de las actas de visita, deben observar  
las formalidades establecidas para aquellas, dado que de no -  
ser así; se podrá considerar que los mismos son ilegales.

No existe precepto legal alguno que los prohíba y co-  
mo anexos del acta, tienen existencia jurídica, es decir, -  
forman parte del acta constituyendo una sola actuación le---  
gal. Al igual que las actas no constituyen resolución fis-  
cal, sino que únicamente documentos que contienen hechos co  
nocidos por el personal revisor durante la visita.

Al respecto el Tercer Tribunal Colegiado en materia -  
administrativa del Primer Circuito, estableció el siguiente  
criterio:

"VISITAS.- PAPELES DE TRABAJO QUE INTEGRAN EL ACTA -  
DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS POR EL

( 81 ) Revista del T.F.F., 2a. Epoca, Año V No. 51, marzo -  
de 1984, p. 775.

ARTICULO 84, FRACCIONES V, VI y VII DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982.- El precepto legal en cita establecía - que los visitantes harían constar en el acta final de auditoría , en una forma circunstanciada, los hechos y omisiones que observarían en la práctica de la visita, que el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia, los testigos y los visitantes deberían de firmar el acta, y que con esas formalidades se levantarían las actas parciales o complementarias; por tanto, al ser los papeles de trabajo partes integrantes del acta final de auditoría, según manifestación expresa de los visitantes los mismos debieron ser firmados por el visitado, los testigos y las personas que practicaron la visita, y sin esos requisitos no cumplen con las exigencias del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación aplicable, fracciones V, VII y VIII." (82)

En la práctica la autoridad al elaborar los papeles de trabajo, precisa en ellos de donde se obtiene la información, los datos que se desprenden de aquella y un resumen de lo conocido, firmándolos algunos de los visitantes que practicaron la comprobación, los testigos y la persona que afronte la revisión, entregándole a esta, copia certificada, signada por funcionario autorizado para ello, e indicando el resumen contenido en los papeles, en el acta respectiva, precisando en ésta que forma parte integrante de la misma.

Por ello, dichos papeles deberán observar las dispo-

( 82 ) Revista del T.F.F. 2a. época, Año VII, No. 67, julio de 1985, p. 53.

siciones contenidas en el artículo 46 fracciones I, II, y - VI del Código Fiscal de la Federación y de conformidad con lo señalado en el diverso 234 fracción I del mismo Ordenamiento Jurídico, los hechos contenidos en aquellos que legalmente formen parte integrante del acta, hacen prueba plena.

Cabe señalar que por lo que toca a las revisiones que les realizan a sociedades civiles, cuando durante las comprobaciones relativas se elaboran papeles de trabajo, únicamente es necesario que se entregue una copia de los papeles al representante legal de la misma, y no a cada uno de los socios de ellas.

En este sentido la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación estableció el siguiente criterio:

"VISITAS DE AUDITORIA AGRUPACIONES PROFESIONALES ORGANIZADAS COMO SOCIEDADES CIVILES.- LA AUTORIDAD QUE LAS REALIZA NO ESTA OBLIGADA A ENTREGAR COPIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO A CADA UNO DE LOS SOCIOS.- Conforme al artículo 49 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1978, las agrupaciones profesionales organizadas como sociedades civiles no eran los sujetos del impuesto sobre productos del trabajo, sino que esta calidad recaía en los socios, por la participación que les correspondiera en los ingresos de la organización, después de deducidos los gastos autorizados por la ley; sin embargo, por su naturaleza jurídica de personas morales dichas sociedades ejercen sus derechos y llevan a cabo el cumplimiento de sus obligaciones a través de sus órganos de administración, además de que para determinar si se cubrió correctamente el gravamen a cargo de cada socio, deben-

verificarse los ingresos y gastos efectuados por la - sociedad. En tal virtud, al practicarse una auditoría a ésta para el fin indicado, la autoridad cumple co-- rrectamente a lo preceptuado en el artículo 84 del -- Código Fiscal de la Federación de 1967, que dice que-- un ejemplar del acta se entregará en todo caso al vi-- sitado o en todo caso a la persona con la que se en-- tienda la diligencia si la entrega se hace al repre-- sentante legal de la agrupación, sin que esté obliga-- da la autoridad a proporcionar un ejemplar del acta a cada uno de los miembros de la sociedad." (83)

F) Inconformidad en contra de las actas levantadas con moti-- vo de la visita.

El Código Fiscal Federal establece en sus artículos - 53 y 54, la instancia de inconformidad que los particulares pueden hacer valer en forma escrita en contra de los hechos plasmados en las actas, ante la autoridad hacendaria en la fase oficiosa del procedimiento de fiscalización. Siendo un derecho del contribuyente para desvirtuar las presunciones-- que la autoridad se ha formado respecto de su situación fig-- cal, aportando las pruebas documentales que convengan a sus intereses.

Al presentarse en tiempo y forma esta instancia ante-- el órgano administrativo, éste tiene que analizar los razo-- namientos y pruebas aportadas, si emite una resolución en-- la que se determinen créditos o prestaciones fiscales no - cumplidas u otorgadas extemporáneamente; en caso de que no se formulara determinación alguna, no existe motivo para - que se haga pronunciamiento alguno en cuanto a la inconfor--

idad pues se entenderá que desvirtuaron las irregularidades detectadas y no hay obligaciones tributarias incumplidas.

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en su Jurisprudencia No.208 ha establecido:

"INCONFORMIDAD CONTRA -- ACTAS DE VISITA.- LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS EN ELLA DEBEN ANALIZARSE POR LA AUTORIDAD, COMUNICANDO AL CAUSANTE EL RESULTADO DEL ANALISIS, SI SE EMITE UNA LIQUIDACION DE IMPUESTOS.-Las autoridades fiscales, al emitir una liquidación de impuestos con base en el resultado de una visita domiciliaria, están obligadas no sólo a analizar los argumentos expuestos por el sujeto pasivo visitado al interponer la instancia de inconformidad a que se refiere el artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación (1967), en contra de los hechos asentados en el acta respectiva, sino a comunicar, además, al afectado el resultado de dicho análisis, si se emite una liquidación." (84)

La instancia de inconformidad prevista por los artículos 51, 53 y 54 del Código Fiscal Federal, tiene por objeto dar oportunidad a los visitados de manifestar su desacuerdo con lo asentado por los visitadores, ya sea: porque se tomen datos inexactos, porque se alteren las constancias que se tuvieron a la vista o con lo expuesto por el visitado, pero todo debido a las observaciones del personal revisor, razón por la cual no constituye un recurso administrativo,-

( 84 )Revista del T.F.F., 2a. época, Año VI, No. 63, Marzo de 1985, p. 701.

porque su finalidad no es modificar, revocar o anular una resolución, toda vez que las actas por sí mismas no son resoluciones, sino documentos informativos de lo conocido o realizado durante una visita, por lo que, la inconformidad tan solo es la exposición de objeciones que tuviera el contribuyente o responsable solidario que fue sujeto a una visita, respecto a los hechos que le son imputados por los -visitadores, o sea a los hechos propios del revisado existentes en la documentación que se tuvo a la vista, a los -requerimientos efectuados, o a lo expuesto por el propio -contribuyente o responsable solidario y, no a la legalidad de la celebración de la diligencia, esto es, sirve para depurar los hechos plasmados en las actas de auditoría.

Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció el siguiente criterio:

"ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA, LA INCONFORMIDAD CONTRA LAS, NO CONSTITUYE PROPIAMENTE UN RECURSO LEGAL.- La fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación permite al visitado inconformarse con los hechos asentados en las actas, expresando, en el plazo de 20 días, las razones que tenga, y ofreciendo las pruebas pertinentes, pues si no lo hace perderá - el derecho para ello y se le tendrá por conforme con aquellos hechos. Es decir, la ley permite al interesado, disentir, contradecir, u objetar la prueba oficial de su situación fiscal. Entonces, tal derecho no constituye recurso alguno. Ninguna respuesta o resolución inmediata e independiente requiere una simple -- manifestación de inconformidad con los hechos asentados en las actas. En efecto, las actas de visita, si-

bien pueden acreditar, en principio, los hechos u omisiones que encuentren los inspectores, no constituyen resoluciones en sí mismas, porque éstas deberán ser emitidas dentro del término de 5 años que la ley establece para tal efecto, debiéndose tomar en cuenta en esa ocasión tanto las observaciones de los inspectores, como los motivos de inconformidad aducidos oportunamente por el particular." (85)

Asimismo, la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación al respecto ha sostenido:

"INCONFORMIDAD EN CONTRA DE ACTAS.- SU VERDADERO SENTIDO RADICA EN DEPURAR LOS HECHOS A FIN DE MOTIVAR DE BIDAMENTE LA RESOLUCION QUE LLEGUE A DICTARSE.- Si se examina la naturaleza de la instancia de inconformidad prevista en la fracción VIII del Código Fiscal de la Federación (de 1967), de acuerdo con las características legales de las actas de auditoría y de las resoluciones que, con base en ellas, lleguen a emitirse, se infiere que el único sentido de la misma radica en darle la oportunidad al visitado para que exponga lo que estime pertinente en torno a los hechos asentados, para que de ese modo la autoridad encargada de emitir la resolución, al depurarse los hechos, mediante el análisis de los planteamientos y pruebas del inconforme, pueda dar la motivación que considere adecuada para que en los términos legales, llegue a determinar algún crédito a cargo del contribuyente. Aun es factible que en la instancia de inconformidad se -

( 85 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa Cuarenta y Cinco Años, México, 1982, pp. 158 y 159.



Desvirtúe de tal manera los hechos asentados en el acta que al no existir elementos para la motivación, ya no se dicte ninguna resolución que afecte al inconforme. En este orden de ideas en la instancia de inconformidad carece de razón hacer planteamientos de orden jurídico, en relación a lo asentado en el acta, pues en ésta solo se contiene hechos y opiniones de los visitadores, por lo que será hasta que se emita la resolución cuando en los medios de defensa procedentes se pueda formular esas defensas de derecho, toda vez que será hasta entonces en que, al incorporarse a la decisión de autoridad competente, constituya su fundamentación." (86)

No debe perderse de vista que los vicios formales en que incurre la autoridad al levantar las actas o practicar la visita, no deben impugnarse vía inconformidad, dado que únicamente en ellas se aclaran hechos, esto es, en esta instancia no se permite la impugnación completa de la diligencia, puesto que únicamente se refiere a objeciones a los hechos, pero no comprende una impugnación de los motivos de carácter jurídico.

Además, en manera alguna puede considerarse que se configura la negativa ficta a que se refiere el artículo 37 del Código multicitado, tratándose de la inconformidad presentada en contra de los hechos plasmados en actas de auditoría, toda vez que como ya se dijo ésta constituye un medio para depurar los eventos contenidos en actas y nunca una solicitud del contribuyente para que la autoridad resuelva la misma y en consecuencia le dé a conocer al promovente una situación concreta o le otorgue un beneficio, dado que después de analizar los razonamientos y prue-

bas aportadas por el contribuyente vía inconformidad, de -- ser procedente emitirá una resolución, pero en caso de que esto suceda y no se estudie lo aclarado en la inconformidad, es obvio que procederá en contra de la determinación de -- autoridad, los medios de defensa legales, pero antes no, -- porque no se le había determinado al contribuyente obligaciones incumplidas, en la inteligencia que la obligación de la autoridad estriba en que los artículos 51, 53 y 54, -- establecen el derecho del visitado para hacer las aclaraciones de referencia y la correlativa obligación de la autoridad de estudiarlas, ya que de no hacerlo ésta, se viola la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 Constitucional.

Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció:

"NEGATIVA FICTA.- NO SE CONFIGURAN TRATANDOSE DEL SILENCIO DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.- No se configura la negativa ficta prevista en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, tratándose del silencio de las autoridades -- fiscales en la instancia de inconformidad contra las actas de auditoría, consignada en el artículo 84, -- fracción VIII, del Ordenamiento Legal invocado, toda vez que según lo ha sostenido este Tribunal Colegiado (tesis No. 1, pag. 83, Informe de 1980), la indicada instancia de inconformidad no tiene el carácter de recurso, pues únicamente constituye una fase dentro del procedimiento de investigación de la situación fiscal del causante, mismo que culmina con la resolución que emita la autoridad respectiva y en la cual deberá to-

erse en cuenta aquella inconformidad." (87)

Es conveniente indicar que la instancia en comento no puede hacerse valer en el texto de las actas, sino en escrito que se presentará en las oficinas de la autoridad fiscal. Siendo características de la inconformidad:

a) Es un derecho en favor del contribuyente o responsable solidario, que tiene por finalidad que se hagan valer las objeciones al contenido de las actas, que sean oportunas para su situación y tiendan a desvirtuar los hechos consignados en las actas por los visitadores. Aunque la ley no lo regula como un recurso administrativo, sí es un derecho de inconformidad que le asiste a los particulares en contra de las actuaciones de la autoridad fiscalizadora.

b) Requiere de una serie de reglas de orden procedimental que deben ser estrictamente cumplidas.

c) Se exige que las razones esgrimidas sean expresadas en forma circunstanciada, esto es, la defensa que se haga valer, tiene que ser ordenada, precisa, completa y relacionando cada hecho consignado en el acta, con alguna prueba que desvirtúe la observación.

d) Es indispensable la observancia del plazo de 45 días para hacerla valer, pues en caso contrario, resultan inútiles las razones, pruebas y demás elementos que el contribuyente pueda disponer para su defensa, en virtud de que no es posible ni conveniente desde el punto de vista legal,

que las situaciones jurídicas se mantengan indefinidamente o indefinibles en el tiempo, de manera que la no presentación oportuna de esta inconformidad, se sanciona jurídicamente, con la pérdida total del derecho no ejercido.

e) Se deberán ofrecer las pruebas en el escrito de interposición o en documento anexo, lo que significa que corresponde al visitado indicar, señalar y precisar qué probanzas convienen a su derecho, rindiéndola en forma conjunta con dicho escrito, lo que equivale a exhibirlas materialmente ante la autoridad que va a examinarlas y desprender el valor que legalmente les corresponde.

Al respecto es conveniente indicar que cuando se trata de cuestiones de mero derecho, no es necesario ofrecer pruebas, pues jurídicamente se supone que quien tiene la obligación de resolver una situación legal, debe conocer el derecho que va a aplicar.

Ahora bien, como ya se dijo, los artículos 51, 53 y 54 del multicitado Código, establecen a favor de los contri buyentes o responsables solidarios, el derecho de inconformarse cuando discrepan de una o de las opiniones contenidas en las actas, mediante escrito ante la autoridad administrativa. Desprendiéndose del análisis integral de dichos numerales que:

a) Sólo se podrá enderezar dicha instancia respecto a las actas: de traslado de aportación de datos de terceros; de parciales en donde conste que el visitado no dió cumplimiento a un requerimiento; final y complementaria, excluyendo a las demás parciales que se levanten durante la visita.

La probabilidad de defensa que se intente contra el -  
acta complementaria a la luz del artículo 54, conduce a la-  
opinión de que se pueden ampliar o reponer procedimientos de  
auditoría, cuando no incluyan problemas de fondo.

b) Las pruebas que se ofrezcan serán únicamente docu-  
mentales, las cuales deben ir conjuntamente con el escrito-  
que contenga la inconformidad y el desahogo de aquellas se-  
rá simultáneo, durante su presentación.

c) El escrito se deberá presentar dentro de los 45 --  
días siguientes al inmediato posterior al cierre del acta -  
final, siempre que se enderece éste en contra de dicho docu-  
mento o uno relativo a una compulsa; indicándose que este -  
lapso empieza a correr para las actas complementarias en --  
igual forma pero a partir de la fecha en que se cierre.

La no presentación de la inconformidad, la falta de -  
ofrecimiento de pruebas a tiempo o la no rendición de ésta,  
se sanciona con la pérdida del derecho para hacerlo poste-  
riormente teniendo al visitado por conforme con los hechos  
plasmados en actas.

De conformidad con los numerales antes citados, se --  
pueden hacer valer cuatro tipos de inconformidades en tres-  
momentos distintos.

La primera es la que se podrá enderezar en contra de-  
hechos contenidos en actas parciales, en las que conste que  
no se dió cumplimiento o se hizo en forma incompleta, a re-  
querimientos formulados durante la visita, relativos a soli-  
citudes de libros y registros que formen parte de la contabi-  
lidad, así como de documentos que deban estar en poder del-

visitado, en la inteligencia de que para tener que ejercer esta inconformidad, es necesario que entre el cierre del acta parcial y la final hayan transcurrido cuando menos 10 -- días, pues de no suceder ello, es obvio que la inconformidad respectiva se hará valer con la que se ejercite contra el - acta final.

Además atendiendo a lo dispuesto por el artículo 54 - del Ordenamiento en comento, el plazo para dicha inconformidad es de 45 días que se contará a partir del día siguiente del cierre del acta respectiva, en caso de que no se haga - o no se aporte lo solicitado o indique dónde se encuentra, - antes del cierre del acta final, no se podrán aportar como- pruebas los documentos requeridos, para desvirtuar irregularidades relacionadas con lo solicitado durante la visita, - en relación con lo indicado en el acta final de revisión.

Estimándose que los documentos que se hubieran solicitado sí se podrán aportar para acreditar hechos no relacio- nados con los requerimientos incumplidos, dado que, no admitirse ello, se estaría dejando indefensos a los contribuyentes por no haber aportado algún documento en relación a - cierto hecho, pero no por otro diverso que se pretende acreditar a través de la presentación en la inconformidad que - se presente en contra de actas de visita distintas, que son relativas a diversos hechos.

La segunda, es la que se puede hacer valer en contra- de los resultados conocidos mediante la práctica de compul-sas, enderezándose ésta por parte del visitado, únicamente- por lo que toca a los hechos contenidos en las actas y documentos anexos que denoten el incumplimiento de obligaciones fiscales de su parte, junto con la que se haga valer en con

tra del acta final o en la misma, esto es, dentro de los - 45 días siguientes al en que se cerró el acta final, aunque se le hubiese corrido traslado al visitado de los resultados de las compulsas antes del cierre del acta final.

La tercera, es la que se puede enderezar en contra de los hechos contenidos en el acta final de visita, teniendo oportunidad de presentarse dentro del término de 45 días después del siguiente al en que se cerró el acta de referencia.

La cuarta, es la concerniente a la que se puede ejercer en contra de los hechos contenidos en actas complementarias levantadas después del cierre de la final, debiendo se hacer valer dentro de los 45 días posteriores al siguiente en que se cerró el acta complementaria.

Conforme a lo anterior, algunas o todas las inconformidades mencionadas pueden en un momento dado hacerse valer en la misma fecha o en un solo documento, puesto que - atendiendo a la época en que se cierren las actas relativas, puede suceder que respecto a la primera y tercera se haga la inconformidad en forma conjunta por no darse el término establecido en la ley (10 días), para que sea hecha valer - de otra manera; que se reúnan las tres primeras por las razones mencionadas; esto es, que se enderecen en contra de - actas que contengan requerimientos incumplidos, compulsas - efectuadas y el acta final; que se reúnan la segunda y la - tercera como sería que se enderezara contra actas relativas a compulsas dadas a conocer y el acta final; inclusive - que se reúnan todas las inconformidades y que el término - - para ejercerlas fenezca en misma fecha.

Es importante que se observe el plazo establecido -- para cada inconformidad, dado que de no presentarlas en -- tiempo, los hechos relativos se tendrán por consentidos y -- en consecuencia no podrán ser materia de impugnación en fa-- ses posteriores, a menos que la autoridad atendiendo a los -- elementos y pruebas que haya obtenido, no ajuste sus deci-- siones a derecho.

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federa-- ción ha sustentado en su Jurisprudencia No. 84:

"ACTAS DE VISITA.- LA CONFORMIDAD CON LO ASENTADOS EN -- ELLAS NO IMPIDE IMPUGNAR SU LEGALIDAD.- De acuerdo -- con lo establecido en la fracción VIII del artículo -- 84 del Código Fiscal de la Federación, el no haber -- agotado la inconformidad en contra de los hechos ase-- ntados en un acta de auditoría, o el no haber aportado -- pruebas cuando se haya hecho valer, solo dá como -- resultado que se tenga al visitado por conforme con -- los hechos asentados; pero no le impide impugnar los -- vicios de legalidad de dicha acta, cuando sirva como -- fundamentación de la resolución liquidadora, promo -- viendo para ello, en contra de ésta, los medios de -- defensa legalmente procedentes." (88)

Deberán ser presentadas por los contribuyentes o sus -- representantes legales (artículo 18, 19, 51, 53 y 54 del -- Código Fiscal), ante las autoridades fiscales respectivas -- (Dirección General Técnica de Ingresos, Dirección de Liqui-- dación, Administraciones Fiscales Regionales, artículos 64- -- fracción XII y 67 fracción IX del Reglamento Interior de la

( 88 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurispruden-- cia 1978-1983, México, 1984, p. 107.



Secretaría de Hacienda y Crédito Público), mediante escrito en el que se expresen las razones de la misma, ofreciendo y exhibiendo pruebas documentales, en caso de que éstas obren en poder de la autoridad, se señalará esa circunstancia.

Al respecto es conveniente indicar que las pruebas se deberán aportar en originales o copias certificadas, pues - aunque en la práctica se observa que las autoridades admiten copias fotoestáticas simples de dicha documentación, dando así muestras de confianza a los contribuyentes, no son - menos los casos en los que han negado valor probatorio pleno a tales copias simples. Además que de conformidad con lo -- dispuesto 136 del Código Federal de Procedimientos Civiles, los documentos privados se deben presentar en original; - - sin que sea menester abundar más, dado que el análisis y valoración de pruebas en la inconformidad no constituye materia del presente trabajo.

El derecho de los contribuyentes a inconformarse en - contra de los hechos contenidos en las actas de visita, - - únicamente se pierde por aquellos en caso de que no lo ejerciten, ya que atendiendo a lo dispuesto en los artículos 53 y 54 del Código Fiscal Federal, los hechos no impugnados se consideran como consentidos y no podrán posteriormente impugnarse. Ello no implica que el afectado por la emisión de una resolución que determina incumplimiento de obligaciones fiscales, no pueda impugnarla, toda vez que podrá hacerlo - respecto de las consideraciones que exprese la autoridad -- que no se ajuste a lo indicado en las actas y documentos -- anexos y, en lo relativo a la legalidad de la revisión y de terminación de incumplimientos.

Al respecto, la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal-

de la Federación ha externado el siguiente criterio:

"INCONFORMIDAD EN CONTRA DE ACTAS.- PRECLUSION DEL -- DERECHO PARA HACERLA VALER.- Según lo dispone el artículo 84 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, los causantes están en aptitud de inconformarse en contra de los hechos asentados en el acta de -- auditoría, dentro de los plazos señalados en dicho -- precepto, por lo que si no se ejercita dicho derecho o no se ofrecen pruebas para acreditar su inconformidad, el causante pierde por preclusión tal derecho y, en consecuencia las probanzas no aportadas en dicha -- oportunidad no pueden ser ofrecidas en ninguna instancia posterior." (89)

Además, no por el hecho de que el visitado firme el -- acta, por ello puede entenderse que está conforme con lo -- indicado en tal documento, toda vez que ello únicamente -- ocurre cuando no se aclaran los eventos en ella indicados, -- de conformidad con los artículos precitados; en tal virtud, -- exclusivamente existe consentimiento de los hechos contenidos en actas, cuando no se inconforme el revisado en contra de ellas, o, cuando habiéndolo hecho no haga valer razonamiento suficientemente sustentado en prueba alguna, para -- desvirtuar los hechos plasmados en actas, en tal virtud si el visitado signa las actas ello no implica su consentimiento, sino exclusivamente su tolerancia con el levantamiento de la misma, máxime que existe la instancia de inconformidad, cuyo plazo para interponerse, empieza a correr a partir del día siguiente en que se cerró el acta respectiva.

( 89 ) Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa Cuarenta y Cinco Años, Tomo III, p. 162.

La Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, sostuvo el siguiente criterio:

"FIRMA DE UN ACTA POR EL VISITADO.- NO IMPLICA CONSENTIMIENTO CON LOS HECHOS ASENTADOS NI ACEPTACION DE LA LEGALIDAD DE LA VISITA Y DEL ACTA.- La firma del visitado en el acta no puede interpretarse como un consentimiento de los hechos asentados relativos a su situación fiscal ni aceptación de legalidad de la visita y del acta. Por lo que toca a los hechos, la fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal, previene la posibilidad de inconformarse contra los mismos y solo será cuando se presente alguna de las hipótesis que especifica la propia fracción cuando se puedan tener por ciertos los hechos asentados, lo cual no puede -- ocurrir con la sola firma del visitado. En cuanto a la legalidad de la visita y del acta tampoco puede -- concluirse que se aceptó su legalidad, pues en principio dichas actas en sí mismas no causan perjuicio al visitado ya que se trata de elementos que utiliza la autoridad para investigar a un contribuyente y que, en caso dado, podrá tomar en cuenta para emitir una resolución posterior que lo afecte y será hasta ese momento cuando, de no consentirla, se tendrá que combar en los medios legales que procedan, pudiéndose alegar vicios sobre la legalidad del procedimiento -- que le antecedió. Por consiguiente la firma del visitado en el acta solo significa su conformidad con el levantamiento de la misma." (90)

Como ya se dijo en caso de que no se haga valer incon

formidad, se tienen como ciertos los hechos u omisiones --- plasmados en las actas, esto tiene su base en que al darse a conocer las actas al visitado, si no está de acuerdo con lo indicado en aquellas, puede inconformarse probando su dicho, siendo lógico que si no se inconforma ello implica un consentimiento liso y llano de los eventos contenidos en -- actas, que denoten falta de acreditamiento del cumplimiento de obligaciones fiscales; esto es, si no se produce la inconformidad no se depuran las actas relativas y por ende legalmente, se pueden tomar en cuenta para emitir resoluciones fiscales respecto de obligaciones fiscales incumplidas -- así como imponer las sanciones respectivas (artículos 46 -- fracción I, 51, 53, 54, 64, 68 y 234 fracción I del Código -- antes citado).

Ahora bien, cuando la presentación de la inconformidad es extemporánea la autoridad no tiene obligación de analizarla, dado que precluyó el derecho del visitado para -- exigirlo y es obvio que si oportunamente no se inconformó -- consintió lo plasmado en actas para todos los efectos procedentes.

Por último, la instancia de inconformidad establece -- derechos y obligaciones para la autoridad y el particular, -- independientemente de lo plasmado en actas; para la autoridad en caso de presentarse, la potestad de emitir las resoluciones que procedan atendiendo a lo conocido en la revisión, para el particular la obligación de admitir y cumplir el exigimiento de las disposiciones fiscales incumplidas, -- en la inteligencia que esto sea observando los lineamientos marcados en la ley; en caso de presentarse en tiempo, la -- obligación de la autoridad de analizar su procedencia antes de proceder a emitir resolución alguna, absteniéndose de --

ello ya sea en forma total o parcial si se desvirtúan las irregularidades, el derecho del contribuyente de exigir que sus razonamientos y pruebas sean analizados y en su caso, impugnar una resolución que sea como consecuencia de la visita y no ajustada a derecho.

Lo anterior se traduce en que la autoridad se ve impedida de emitir resoluciones que determinen obligaciones fiscales incumplidas, que son desvirtuadas a través de la inconformidad debidamente probada, en caso contrario la autoridad no tiene impedimento legal para determinar lo precedente.

#### 6.- Conclusión anticipada de la visita.

Existe la facultad para la autoridad de concluir una revisión domiciliaria en forma anticipada siempre y cuando aquella lo considere conveniente, de conformidad con lo señalado en el artículo 47 del Código en estudio, en los siguientes casos:

a) Cuando con fecha anterior a la entrega de la orden de auditoría se hubiese presentado en tiempo y forma el aviso para dictaminar los estados financieros del contribuyente, ante la autoridad hacendaria. De lo anterior se deduce que para que opere este supuesto es necesario que:

Previamente a la entrega del mandamiento de revisión hubiera el contribuyente de conformidad con el Reglamento del Código Fiscal Federal, aportar en tiempo y forma el aviso para presentar sus estados financieros dictaminados y sujetarse a la revisión de ellos. Esto es, para darle al suje-

to pasivo oportunidad de ser fiscalizado indirectamente -- y en caso de que resulten irregularidades, proceder a revisarlo directamente. La autoridad aunque no encuentre anomalías puede determinar que se le practique una visita domiciliaria.

Con lo anterior se trata de lograr que el Fisco obtenga que el causante cumpla con sus obligaciones tributarias a un costo económico de fiscalización.

b) Cuando el particular corrige su situación fiscal durante la visita conforme al procedimiento señalado en el artículo 68 del Código en estudio, nos encontramos con el régimen de autocorrección fiscal que procede cuando:

I.- La autoridad se da cuenta que el sujeto pasivo -- se encuentra en alguna de las causales de determinación -- presuntiva de utilidad gravable que indica el numeral 55 -- del Ordenamiento Legal multicitado.

II.- El órgano revisor posea los medios suficientes -- para estimar en lo esencial el estado fiscal del visitado.

III.- El contribuyente haya cumplido con los dos puntos anteriores, la autoridad podrá determinar concederle -- el camino de la autocorrección.

Una vez que se ha cumplido con los presupuestos citados, el particular deberá desahogar el procedimiento conforme a las siguientes fases:

1.- Dentro de los tres meses siguientes a la entrega de la orden, se le comunicará mediante acta parcial al con

tribuyente que se encuentra en posibilidad legal de que se le aplique la determinación presuntiva de utilidad gravable, no pudiendo hacerlo después de este plazo.

2.- El sujeto pasivo podrá dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acta parcial, corregir las irregularidades que tenga en las diversas contribuciones a que haya estado afecto durante el período sujeto a revisión, empleando la llamada "Forma de Corrección Fiscal", debiendo entregar una copia de ésta a los visitadores, pudiendo prorrogarse el plazo por una sola vez por 15 días más.

Aportada a los auditores la forma de corrección, la autoridad previo examen, podrá elegir entre:

I.- Conferir crédito a la declaración del contribuyente y concluir la revisión procediendo a levantar el acta final, haciendo constar en ésta que el causante corrigió su situación fiscal.

II.- Continuar con la práctica de la visita hasta realizar el acta final, consignando en ésta todas las irregularidades conocidas durante la auditoría, anexándole una copia de la forma de autocorrección presentada por el sujeto pasivo.

Este procedimiento no será aplicable cuando la situación fiscal del visitado muestre las circunstancias agravantes previstas en la fracción II del artículo 75 (uso de facturas apócrifas, tenencias de registros económicos no engranados a la contabilidad y destrucción de esta última).

Fundamentalmente se debe conocer que la conclusión an-

ticipada de una visita, es una atribución discrecional de la autoridad, quien tiene plena potestad para decidir si concluye o continúa con la comprobación domiciliaria, aún en los casos que se haya presentado aviso para dictaminar los estados financieros del contribuyente que se pretende revisar o que éste último se encuentre en alguna causal de determinación presuntiva de ingresos.

No se señala en el texto del Código, pero interpretando coordinadamente varias de sus disposiciones se deduce que el sujeto pasivo o responsable solidario que con evidente grado de autenticidad corrige su situación fiscal únicamente es sancionado con multa del 50% de las contribuciones omitidas. Se aplica esta medida a cualquier causante que pague las diferencias antes del cierre del acta final, de acuerdo con la fracción I del artículo 76 del Ordenamiento aludido.

El Código Fiscal Federal señala que primeramente se liquidará el último ejercicio de 12 meses declarado o que se debió declarar, y si la autocorrección recae en ese período, en consecuencia lógica no habrá liquidación y por lo tanto no procede determinación de los períodos anteriores.



## CAPITULO SEXTO

### AMPARO EN RELACION A LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

La orden de visita así como su ejecución constituyen actos de autoridad que pueden lesionar los derechos de los particulares consignados en la Carta Magna; no existiendo vía de defensa previa que agotar en contra de dichas actuaciones se puede interponer el juicio de amparo, el cual es un medio extraordinario de protección que el contribuyente tiene a su disposición para combatir la actividad de la autoridad que estime violatoria de sus garantías individuales, en la inteligencia de que únicamente procede en algunos casos, ya que no debe olvidarse que éste exclusivamente procede cuando se lesiona a un particular (persona física o moral), mediante un agravio no reparable a través de un recurso, juicio u otro medio de defensa y, en materia fiscal existen recursos administrativos y el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en donde se pueden impugnar actuaciones ilegales de la autoridad efectuadas durante el ejercicio de facultades de comprobación, que sean antecedentes de la emisión de alguna resolución administrativa que determine incumplimiento de obligaciones fiscales.

Durante la notificación o en la práctica de la visita de comprobación es muy frecuente que los sujetos pasivos consideren que han sido lesionadas sus garantías individuales, ya sea porque el mandamiento no reúne los requisitos legales o porque durante el desarrollo de la revisión los auditores efectúen actos que lesionen a aquellas.

Cabe hacer notar que la interposición del juicio de garantías, únicamente es procedente en algunos casos, ya que la mayoría de las violaciones legales que se cometen en la orden de visita o en la revisión misma podrán ser impugnadas a través de los medios de defensa previamente establecidos (recurso de revocación, juicio de nulidad), por ello los actos de autoridad que se controviertan mediante el juicio de amparo, deberán ser aquellos que en principio sean tan lesivos, que afecten un derecho del visitado, en forma tal que de no dejarlo sin efectos, le ocasionen una molestia innecesaria o un daño que no pueda ser reparado por la interposición de otro medio de defensa.

A criterio del sustentante, cualquier acto de autoridad que no reuna los requisitos establecidos por la Constitución, puede ser impugnado mediante juicio de amparo, siempre y cuando no exista medio de defensa previo que pueda dejar sin efecto el acto.

Lo anterior en virtud de que nadie está obligado a permitir que le infrinjan molestias, sin que la autoridad que haga ello, ajuste su actuación a derecho, máxime tratándose de actos de comprobación domiciliaria, que son realizados en la privacidad de los contribuyentes.

Ya que no debe perderse de vista que tratándose de actos de autoridad, ésta tiene que observar en su actuación, las obligaciones constitucionales que se le imponen, pues de no ser así, es obvio que se violan las garantías individuales establecidas en la Constitución a favor de los particulares, en la inteligencia de que estos, no - -

tienen porque permitir molestias en su privacidad, si la autoridad no ajusta su actuación a derecho.

Puesto que el juicio de amparo tiene entre otros -- objetos resolver las controversias que se susciten por actos de autoridad que violen garantías individuales y, es claro que si la Constitución establece los requisitos que deben reunir los actos de autoridad y los derechos de los particulares, si los actos no cumplen con las disposiciones establecidas y, no existe medio de defensa previo, en consecuencia procede el juicio de amparo, dado que no se puede obligar a que los particulares tengan que tolerar -- molestias en su privacidad, que violen sus derechos constitucionales.

No siendo válido que se considere que no se debe interponer el juicio en comento, sino esperar a la emisión de una resolución que determine el incumplimiento de obligaciones fiscales y recurrir en vía de recurso de revocación o juicio de nulidad, puesto que no existe precepto alguno que constriña a que los particulares tengan que soportar actos ilegales que les afecten sus garantías individuales, en forma que sea ilegal y no reparable mediante la interposición de un medio de defensa legal.

Ya que podría suceder que la autoridad se dedicara a inferir molestias a los particulares, sin observar los extremos exigidos por la Carta Magna, con la defensa de su parte de que no se emitirá resolución alguna que sea como consecuencia de la actuación ilegal, pues es claro -- que la afectación que puede ser materia del amparo se -- efectúa al momento de aplicar actos de autoridad sin que

éstos observen las garantías individuales.

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito estableció jurisprudencia en los términos siguientes:

"AUDITORIA, VISITAS DE PROCEDENCIA DEL AMPARO.- Si bien es cierto que, en principio, la orden de practicar una auditoría no afecta intereses jurídicos, porque ello sólo sucederá si con motivo de los hechos encontrados en esa auditoría se encuentran irregularidades y éstas motivan una resolución que finque un crédito fiscal o imponga una sanción en cuyo caso será esta resolución la que cause el perjuicio legal y deberá ser combatida por los medios adecuados, también es cierto que cuando la práctica de una auditoría se impugna por vicios de inconstitucionalidad propios de la práctica misma, la cuestión sí puede ser planteada directamente en amparo, sin esperar el resultado de la auditoría ni esperar una resolución lesiva posterior, pues en tales casos la práctica ilegal de una diligencia puede causar al afectado indebidas molestias, violatorias de sus garantías constitucionales, que puede combatir desde luego." (91)

No puede pasarse por alto que a pesar de que los contribuyentes o responsables solidarios tienen los medios para impedir la actuación de la autoridad revisora sin mandamiento escrito, puede suceder que al acudir el particular ante la autoridad respectiva (policía), no se le haga

( 91 ) Informe rendido a la S.C.J.N., por su Presidente - al terminar el año de 1980, Tercera Parte, P.120.

caso y tenga que soportar la actuación de la autoridad sin que medie el documento antes citado o que esté dirigido a persona diversa, por ello se ve en la necesidad de impugnar dicha actuación a través del juicio en comento, sin necesidad de esperar que se emita resolución con motivo de la revisión efectuada, puesto que se le está perturbando en su privacidad, lo cual no puede hacer la autoridad sino acatando las disposiciones relativas.

Por otra parte, si endereza el juicio de garantías en contra de la práctica de la orden de visita, ello únicamente operará en los casos en que aquella sea emitida por autoridad incompetente, que ni siquiera tiene atribuciones para practicar visitas fiscales, como lo sería una autoridad que tuviere encomendadas atribuciones totalmente distintas a las fiscales, de lo cual se podrá inferir que no se emitirá resolución alguna de autoridad fiscal, que se podría impugnar a través del recurso de revocación o del juicio de nulidad, toda vez que el afectado no tiene por qué soportar actos que se pretendan practicar por autoridad incompetente.

Sobre el particular el Tribunal Colegiado en Materia del Décimo Tercer Circuito, ha establecido el siguiente criterio:

"ORDENES DE VISITA. SON ACTOS DE MOLESTIA AUNQUE NO CONSTITUYAN ACTOS DEFINITIVOS.- Las órdenes de visita domiciliarias por sí solas entrañan un acto de molestia, independientemente de que no constituya un acto definitivo, pues el solo hecho de que se practique una visita para determinar la existencia de obligaciones incumplidas por los patrones, presu

pone un acto de molestia para aquel a quien va dirigida y en consecuencia afecta su esfera jurídica". (92).

Asimismo el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito fijó jurisprudencia en -- los siguientes términos.

"VISITAS DE INSPECCION O AUDITORIA. OPORTUNIDAD PARA IMPUGNARLAS.- Si se practica una visita de inspección o auditoría el afectado puede pedir amparo o impugnar desde luego las órdenes para practicarla o -- los vicios que encuentre en la práctica de la diligencia, cuando con ello se hayan violado desde luego y directamente sus garantías individuales; pero si -- por las peculiaridades del caso conviene a sus intereses esperar el resultado de la visita, puede entonces impugnar tanto la resolución que las autoridades dicten como el resultado de la investigación, cuanto los vicios que haya habido en la orden o en la práctica de la diligencia, ya que éstos podrían no haberle producido efectos perjudiciales". (93)

Puede acontecer que durante la comprobación al visitado se le aplique una medida concreta, que imposibilite el que pueda continuar normalmente sus actividades o que de plano no pueda efectuarlas, por lo que si la autoridad no deja sin efecto su actuación o no le da oportunidad al visitado para que pueda continuar normalmente con sus ac-

( 92 ) Informe rendido a la S.C.J.N., por su Presidente al terminar el año de 1979, Tercera Parte, p. 115.

( 93 ) Informe rendido a la S.C.J.N., por su Presidente al terminar el año de 1978, Tercera Parte, p. 105.

tividades le causaría un daño irreparable, como sería el caso de que se asegurara o secuestrara documentación que fuera indispensable para la actividad del sujeto a revisión y la autoridad no le permita tener acceso a aquélla; o que se le imposibilite el uso de vehículos o máquinas que cuenten con la documentación respectiva, por parte del personal revisor y, que sean indispensables para sus actividades; es obvio que en estos casos procedería interponer el juicio de amparo, sin esperar resolución de autoridad que le determine obligaciones fiscales incumplidas, puesto que estamos en presencia de una lesión de garantías individuales.

Al respecto es conveniente precisar que para la procedencia del juicio en comento, es necesario que no exista medio de defensa previo por el que se pueda dejar sin efecto el acto reclamado, ya que de existir es claro que el juicio intentado se sobreseería.

Al respecto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió el siguiente criterio:

"AUDITORIAS, VISITAS DE INSPECCION O, Y SECUESTRO DE LIBROS Y DOCUMENTOS, SUSPENSION. Aunque la práctica de una visita consiste en actos de tracto sucesivo, la práctica de visitas y la exigencia de que se exhiban libros y papeles para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales están autorizadas por el artículo 16 Constitucional, hay interés público para que no se suspendan tales actos, ya que no se satisface el requisito de la fracción II del artículo 124 de la Ley de Amparo. Por lo demás, la suspensión si es procedente cuando se recla

me el secuestro de libros y documentos, ya que con esta medida no se causan perjuicios al Fisco y los auditores pueden examinar los libros y documentos sin proceder al secuestro". (94).

No podemos pasar por alto que la visita domiciliaria constituye una diligencia cuya función debe circunscribirse única y exclusivamente al cercioramiento de que se han acatado las disposiciones correspondientes, esto es, al amparo de la orden de visita, no se podrán practicar actos diversos de los relacionados con las revisiones respectivas, dado que esto se encuentra prohibido, no pudiéndose exigir al visitado la presentación de documentos que no tengan relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales, así como permitir el acceso a lugares donde es evidente no tienen relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias o no hay elemento alguno en ellos que así lo hagan suponer. Consecuentemente si la autoridad revisora no observa todo esto, es obvio que se le están infiriendo molestias al visitado las cuales no tiene porque permitir y podrá acudir a solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión, para que cese la actuación ilegal de la autoridad, en la parte relativa.

En tal virtud, si el particular considera que la actuación de la autoridad no se ajusta a derecho, y le está afectando su esfera jurídica en forma arbitraria, puede acudir ante el Juez de Distrito competente dentro de los quince días siguientes a la notificación o realización del acto que se trate de impugnar, para interponer demanda de amparo, solicitando como resultado de la audiencia-

( 94 ) Informe rendido a la S.C.J.N., por su Presidente - al terminar el año de 1973, Tercera Parte. p. 187.



constitucional la cesación definitiva del acto combatido, en los términos del artículo 141 de la Ley de Amparo se puede pedir la suspensión provisional del acto reclamado al interponerse la demanda o por separado, hasta antes de que se pronuncie sentencia ejecutoria.

Es conveniente recordar que la autoridad no puede -- actuar a su arbitrio, sino que rige aquél conforme a los lineamientos establecidos en la Ley, los cuales no pueden dejar de observar sin lesionar los derechos del sujeto afectado.

Además, si bien el Código Fiscal de la Federación establece recursos o medios de defensa para impugnar los resultados que deriven de la resolución administrativa, no debe olvidarse que como la orden de visita o los actos -- que se realizan durante su ejecución no constituyen resolución alguna, no existe previamente manera de protección para que se le exija a la autoridad rectifique o anule su actuación violatoria, dando lugar a que el contribuyente -- cuando considere que se le cometió alguna irregularidad -- que le afecte de manera directa o inmediata sus garantías individuales, vaya directamente a combatir ese acto en vía de amparo.

La base legal para interponer juicio de garantías, -- la encontramos en los artículos 103 y 107 Constitucionales, el primero de ellos indica, entre otras cosas, que -- los Tribunales Federales resolverán controversias que se susciten por leyes o actos de autoridad que violen garantías individuales, mientras que el segundo precisa las -- bases sobre las que se sustentarán los procedimientos y -- formas para resolver los conflictos.

Por su parte la Ley de Amparo señala lo anterior -- y establece las formas y procedimientos como se sustanciarán y decidirán dichas pugnias, fijando en su numeral 114 - fracciones II y VI, que dicho medio de defensa se pedirá - ante Jueces de Distrito, contra actos de la autoridad Federal o de los Estados que no provengan de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo.

De acuerdo con lo anterior es procedente impugnar en esta vía la orden de visita domiciliaria, así como los actos que se realicen durante su ejecución, porque son actuaciones de autoridad y esta debe circunscribir su actividad a lo establecido en las leyes, evitando vulnerar las garantías individuales de los particulares.

El visitado podrá interponer amparo indirecto o - - BI-INSTANCIAL y el fallo que recaiga a su petición puede - ser recurrido mediante recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según el nivel de competencia precisado en la Ley de la Materia.

Es conveniente indicar que si el acto reclamado puede ser revocado o modificado mediante recurso administrativo o juicio de nulidad, es necesario que se agoten esos medios para después acudir en vía de amparo, excepción hecha de que exista una violación directa e inmediata a las garantías individuales, caso en el cual es permitido interponerlo sin acudir previamente a esas formas de protección ordinaria.

En el caso de que el acto recurrido no constituya - una transgresión directa e inmediata a los derechos cons-

titucionales, la demanda será desechada por improcedente - y dará lugar al sobreseimiento del juicio dándose por concluido éste, quedando las actuaciones impugnadas en el mismo estado que antes de controvertirlas ante la Justicia Federal, pudiendo la autoridad proseguir con la ejecución de las mismas.

Mediante el amparo el particular persigue que el o los actos que recurre no se realicen o bien que los ejecutados queden sin efecto, pero es necesario que aquéllos -- no se efectúen o que ejecutados cesen sus efectos para que proceda la protección de la Justicia Federal.

El contribuyente al presentar su promoción de garantías o por separado puede pedir la suspensión del acto reclamado, en tanto el Juez decide en la audiencia constitucional si aquel es violatorio de la Carta Magna ó se ajusta a ésta. Mientras el Juzgador resuelve si el particular tiene o no razón, y a fin de que no se causen daños irreparables puede conceder de manera provisional o definitiva la suspensión del acto cuya presunta inconstitucionalidad se reclama.

La suspensión provisional puede ser concedida discrecionalmente por el Juez en el acuerdo por el cual admite la demanda, cuando los actos son de inminente ejecución y surte sus efectos mientras se resuelve sobre la definitiva, ésta en cambio se otorga, si así procede en la fase del proceso que se le denomina incidental, en donde se analiza la certeza de la actuación reclamada y no la constitucionalidad de la misma, ya que esta será valorada en la sesión constitucional.

Esta medida tiene por objeto detener los efectos del acto reclamado, conservando las cosas en el estado que tenían hasta antes de la actuación impugnada. Cuando el visitado interpone amparo, la autoridad puede continuar con la práctica de la revisión domiciliaria, respetando las medidas que dicte el Juez mientras no exista resolución definitiva.

La suspensión definitiva procede si, entre otros supuestos, al otorgarse no se causa perjuicio al interés social o al orden público.

Es importante destacar que las disposiciones relativas a la práctica de visitas domiciliarias para efectos -- fiscales, han sido consideradas como de orden público tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Por tanto -- la solicitud de suspensión de ejecución de una orden de auditoría es muy difícil de prosperar, sin embargo si puede concederse aquélla respecto de medidas concretas de que el personal revisor puede valerse a lo largo de la diligencia.

La interrupción opera solo respecto de él o los actos que en la resolución, del Juez, clara y categóricamente se indique. Si el contribuyente solicita la cesación -- por otros no detallados en ese documento, debe entenderse que no fue otorgado en cuanto a estos el beneficio.

Si la resolución del Juzgado en que se ordena la -- suspensión de medidas concretas es conocida por los auditores después de que tales actos fueron realizados, deben proceder de inmediato a ejecutar el beneficio de la interrupción.

Si tal medida concedida al particular es revocada en la instancia promovida por la autoridad responsable, automáticamente desaparece la limitación impuesta por el Juez a los visitadores.

Asimismo, la negativa de suspensión puede ser impugnada por el contribuyente, en tanto se resuelve esta instancia, se puede continuar con la ejecución del acto reclamado. Si la resolución de la promoción es favorable al visitado, y por ende, se concede la cesación para el efecto de que no se realicen las actuaciones recurridas se debe cumplir de inmediato el pronunciamiento del juzgador.

En estricto derecho, una visita no puede paralizarse o suspenderse en su totalidad, a menos que exista una sentencia de amparo definitiva favorable al contribuyente, y que sea exhibida a los auditores, entendiéndose con ese carácter aquella que no fue impugnada por la autoridad responsable, o que habiendo sido fue ratificada por el Juzgador.

Esto significa que ni aún una sentencia favorable al visitado en primera instancia, por sí misma, puede paralizar la revisión, ya que al ser recurrida por la autoridad, la orden continúa siendo válida y se prosigue la comprobación, a menos que la resolución sea confirmada, caso en el cual el acto reclamado o la visita según sea, quedan sin efectos.

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió el siguiente criterio:

AUDITORIAS, SUSPENSION IMPROCEDENTE RESPECTO A LA -- EJECUCION DE LAS ORDENES. Los actos de ejecución -- de las órdenes de visita, que se traducen en el levantamiento de actas y en la consignación de los datos que resulten, no crean por sí cargas fiscales, -- sino que serán aportados a las autoridades liquidadoras para que dicten los acuerdos que procedan, por -- lo que la ejecución de tales actos no origina al causante perjuicio de difícil reparación y, en esa virtud, la suspensión definitiva que solicite es imprecendente y debe negarse. (95)

Ahora bien, en la audiencia constitucional se decidirá sobre la legalidad del o los actos combatidos y se -- emitirá sentencia en la cual:

a) Se podrá conceder el amparo pero se deberá indicar sobre que actuaciones se otorga, respecto de las que no sean amparadas la autoridad puede continuar con su ejecución hasta concluir las.

Cuando el visitado haya interpuesto demanda de garantías y sea otorgada la protección de la Justicia Federal, contra violaciones de legalidad en la orden de revisión, los auditores deben abandonar el lugar donde se está practicando la diligencia quedando sin efectos lo actuado. Si se instaure por el recogimiento de libros, documentos, sellado u otra medida, el personal revisor procederá a devolver al contribuyente previo inventario pormenorizado la documentación sustraída, quitar los sellos o levantar alguna prevención concreta, siempre y cuando el amparo sea concedido al quejoso.

( 95 ) Informe rendido a la S.C.J.N., por su Presidente -- al terminar el año de 1976, Tercera Parte, p. 122.

b) En la misma audiencia se puede sobreseer el juicio, por lo cual la autoridad puede continuar diligenciando el acto.

c) Se niegue el amparo y entonces se continuará con la realización del o las actuaciones reclamadas.

En estas dos últimas situaciones puede el contribuyente interponer recurso de revisión; en caso dado de que a través de éste se revocara la resolución recurrida a su favor, se dejará sin efecto el o los actos combatidos.

Puede ser que el particular no haya impugnado los actos violatorios de garantías individuales, porque él consideraba que no le causarían perjuicio alguno, pero cuando le notifican la resolución que emite la autoridad como resultado de la revisión, puede combatir ésta y las lesiones que hayan existido en la orden o en la ejecución de la misma, a través del recurso de revocación o del juicio de nulidad.

Es importante destacar que la práctica del mandamiento de visita domiciliaria es muy difícil de suspenderse y aún nulificar sus efectos, a menos de que exista una lesión directa e inmediata a las garantías individuales del contribuyente, como sería el caso de que la orden se giró a una persona distinta a la que se le pretende realizar la diligencia; que la autoridad que la emitió no está facultada para ello en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en acuerdo delegatorio; que se imposibilite materialmente el ejercicio de una actividad al visitado. Aunque en el primero y en segundo caso puede el afectado por la revisión esperar a impugnar

la actuación de la autoridad mediante recurso administrativo o juicio de nulidad, o válidamente puede recurrir dichas ilegalidades en vía de amparo dado que no tiene por que permitir molestias, sin que la autoridad respectiva le observe sus garantías individuales.

Lo anterior ya que si no existe el mandamiento escrito dirigido a el es obvio que no existe voluntad de la autoridad para revisarlo, a menos que esta pretenda hacerlo en forma ilegal y, en caso de la incompetencia de la autoridad, tampoco está obligado a permitir molestias en su privacidad porque no puede inferírselas.

Ahora bien, si una orden de visita o alguna actuación al amparo de la misma es ilegal, no por el hecho de no impugnarse en juicio de garantías puede considerarse que se consintió, ya que se puede recurrir la resolución que se emita con motivo de la revisión, por derivar de un procedimiento ilegal, como sería que fue practicado al amparo de una orden de revisión emitida por autoridad incompetente; por carecer aquella de la firma autógrafa del emisor de la misma; por no estar fundada y motivada; por haberse practicado la revisión en un sitio diverso al indicado en la orden; por no haberse observado los requisitos legales para el levantamiento de las actas, por haber intervenido un visitador no autorizado por la autoridad; en fin todos los vicios en que hubiera incurrido la autoridad durante el procedimiento de fiscalización, puesto que se estima que hasta el momento de la emisión y notificación de la resolución administrativa, se le estarían lesionando sus derechos con motivo de la expedición de la resolución que tiene como antecedente un procedimiento de revisión ilegal, lo cual como ya se precisó en algunos--



casos procede el amparo indirecto.

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito estableció el siguiente criterio:

"VISITAS DE INSPECCION O AUDITORIA.- OPORTUNIDAD DE SU IMPUGNACION.- Del contenido de la tesis sostenida por este Tribunal con anterioridad, respecto de la oportunidad para impugnar una visita de auditoria, se desprende que el afectado por una orden de visita puede impugnarla desde que tenga conocimiento de ella, si por si sola le depara un perjuicio ilegal o puede impugnar la visita al iniciarse, o en cualquier momento de su desarrollo en que estime que se le ha deparado un perjuicio dificilmente reparable, o imposible de reparar, con posterioridad. O bien, sin que se estime consentida necesariamente la visita, y menos aun sus resultados, el afectado puede esperar a que, con base en las actas relativas, se le finque un crédito o responsabilidad, para impugnar en ese momento? la orden misma o el desarrollo de la visita, si así estima que tiene mejor oportunidad de evaluar la lesión a sus derechos y la conveniencia de impugnar esa lesión. Pero si el afectado por una orden de visita no impugna en amparo esa orden dentro del término legal, ni impugna oportunamente la práctica de la visita, mientras se está efectuando o al concluir, es claro que, una vez concluida la visita, ya no podrá promover el juicio de amparo contra los actos de que se trata, si no hasta el momento en que alguna resolución, con base en las actas correspondientes, o en los resultados de la visita le finquen alguna responsabilidad, o le finquen-

algún crédito, momento en el que podrá impugnar tanto esta resolución, como las órdenes de visita y los actos de desarrollo de la visita, excepto aquellos hechos que hubiere confesado expresa, libre y espontáneamente, o aquellas violaciones formales ya consumadas que hubiere expresamente consentido. Pues es así como este Tribunal considera que debe aplicarse, a estos casos, las fracciones XI y XII del artículo 73 de la Ley de Amparo." (96)

La Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación emitió el siguiente criterio:

"ORDENES DE VISITA.- EL QUE NO SE IMPUGNE EN JUICIO DE AMPARO, NO CONDUCE A CONSIDERAR QUE SE CONSENTIÓ.- Una orden de visita solo afecta los intereses jurídicos de un contribuyente cuando la autoridad competente dicta una resolución que se sustenta en el acta de visita originada en dicha orden y por lo mismo, es hasta ese momento cuando se pueden hacer valer los vicios de ilegalidad de la orden referida. De acuerdo con ello si para que un juicio de nulidad proceda en contra de dicha orden es preciso que se haya emitido una resolución determinante de un crédito fundada en la correspondiente acta de visita, con mayor razón de acuerdo con el principio de definitividad del juicio de amparo debe concluirse que éste no puede proceder en contra de la orden y, por lo mismo, el que no se promueva cuando se estima que la misma es ilegal, no puede, llevar a la conclusión de que se consintió." (97)

( 96 ) Informe rendido a la S.C.J.N., por su Presidente al terminar el año de 1978, Tercera Parte. p. 115.

( 97 ) Revista del T.F.F., 2a. época, año VII, No. 68, agosto de 1985, pp. 132 y 133.

Como se ve, por lo regular procede el amparo solo -- sobre medidas concretas aplicadas en la realizaci3n de la visita por la autoridad, ya que en la 3rdenes de revisi3n se trata de evitar que existan errores que puedan traer -- como consecuencia que sean nulificadas por la impugnaci3n-efectuada por el contribuyente, al no cumplir aquellas con las formalidades que seala la ley.

Aunque los particulares a los que se les gira un -- mandamiento de visita, es muy frecuente que instaure demanja de amparo contra aquella o por los actos individuales -- de su ejecuci3n, es importante indicar que es muy difi- que una revisi3n de este tipo concluya por la interposici3n de este medio de defensa, ya que por lo regular la protec- ci3n concedida s3lo abarca uno de los casos se3alados y no todos. Respecto de los actos que procede el amparo, las si-tuaciones se tienen que dejar como se encontraban antes de la violaci3n de los preceptos constitucionales.

Los preceptos de la Ley de Amparo que regulan el --- juicio de garant3as son: 1ª fracci3n I, 4ª, 21, 73, 74, - 76, 77, 80, 83 al 87, 104, 105, 114, 122, 123, 124, 130, - 131, 138, 139 y 141.

En conclusion el amparo en relaci3n a las visitas - domiciliarias s3lo procede sobre aquellos actos que violen de manera arbitraria directa e inmediata las garant3as in- dividuales consagradas en la Constituci3n, constituyendo - el medio de defensa extraordinario con que cuenta el particu- lar para evitar la actuaci3n ilegal de la autoridad.

## CONCLUSIONES.

PRIMERA.- La fiscalización es una facultad de que goza la autoridad administrativa fiscal que deriva de la Constitución Federal de la República; pero su ejercicio no se impone a la autoridad como voluntaria, sino como una obligación de ella para verificar la observancia de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes o responsables solidarios, aunque dicha facultad se confiere a la autoridad en forma discrecional respecto a su ejercicio, ello no le quita el carácter de obligación.

SEGUNDA.- Los diversos medios de fiscalización únicamente podrán ser utilizados por autoridades que en forma expresa tengan facultades para ello y, por lo que respecta a las visitas domiciliarias, serán exclusivamente realizadas por personal expresamente autorizado en forma escrita.

TERCERA.- Para tener por iniciadas las facultades de revisión, es necesario que la autoridad realice alguno de los actos que son indispensables para considerar que ello ocurrió, puesto que de lo contrario en manera alguna puede considerarse que exista aplicación de facultades de comprobación. Pudiendo la autoridad ejercitar los medios de fiscalización en la forma que lo considere adecuado, indistinta, sucesivamente o en forma conjunta.

CUARTA.- La autoridad hacendaria puede ejercer actos de fiscalización sobre los contribuyentes, respecto de los cinco años anteriores al momento en que se inicia el ejercicio de facultades de comprobación y, en algunos casos específicos tal lapso será de diez años. Por lo --

tanto los contribuyentes tienen obligación de permitir actos de fiscalización únicamente por los últimos cinco o diez años, según el caso, pero no respecto a más años.

QUINTA.- Las visitas domiciliarias constituyen el medio de fiscalización más completo con que cuentan las autoridades fiscales, para conocer el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes o responsables solidarios.

SEXTA.- Es indispensable que las visitas domiciliarias que practican las autoridades hacendarias al constituir intrusiones en la privacidad de los contribuyentes o responsables solidarios, observen todas las formalidades establecidas para aquéllas, puesto que en ningún momento tratándose de ese tipo de revisiones, se puede considerar que es una exageración de formalidades, ya que no debe perderse de vista que al perturbarse la privacidad de los sujetos pasivos de la relación tributaria, se les están infiriendo actos de molestia, que si bien por disposición legal tienen obligación de permitir, ello únicamente acontece cuando la autoridad observa las disposiciones legales respectivas.

SEPTIMA.- Mediante la práctica de visitas domiciliarias la autoridad conoce si los visitados cumplen adecuadamente con las disposiciones fiscales a que están sujetos; en su caso si se tienen elementos suficientes para conocer el monto de las operaciones de los visitados que den lugar al pago de contribuciones; o si es necesario, para conocer tal cosa por algún medio de determinación presuntiva.

OCTAVI.- Es de suma importancia que el personal que realiza las revisiones domiciliarias, por lo delicado y trascendente de su función, sea el idóneo para ello; que sea capacitado; que constantemente se encuentra actualizado tanto en el manejo de las disposiciones legales, como en los procedimientos de auditoría; que tenga honestidad probada; que cuente con remuneración suficiente, ya que son de sobra conocidas, todas las irregularidades en que incurre tal personal, durante la práctica de las comprobaciones domiciliarias, lo cual no debe seguir permitiéndose, pues en muchas ocasiones la actividad fiscalizadora y posteriormente liquidadora de la autoridad, se ve neutralizada y se traduce en pérdida de horas hombre y recursos, sin obtener los resultados deseados mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, como lo son, el contraer a los sujetos pasivos de la relación tributaria, a cumplir adecuadamente con las obligaciones fiscales a su cargo.

Es más, sería conveniente que se aplicaran efectivamente las sanciones respectivas a que pueden hacerse acreedoras las personas que realicen las revisiones, si no observen las formalidades legales establecidas, ya que ello se traduce en irregularidades en los procedimientos de fiscalización, puesto que es inadmisibles que a pesar de que tales personas están dedicadas a efectuar una tarea que se supone es de sobra conocida por ellas, actúen en forma irregular, lo cual únicamente pone de manifiesto su irresponsabilidad o el propósito de obtener algunos beneficios por su conducta.

NOVENI.- En los términos del Código Fiscal de la Federación, los medios de fiscalización con que cuentan las

autoridades fiscales, exclusivamente, pueden ser utilizados por aquéllas, para verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales y no para otro fin, ya que de suceder -- tal cosa, el afectado no tendría por qué permitir la actuación ilegal de la autoridad, pudiéndose oponer válidamente a ello, o permitir exclusivamente la actividad de la autoridad encaminada a la verificación de la observancia de las disposiciones fiscales, sin que se encuentre obligado a más.

DECIMA.- Los terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios únicamente se encuentran obligados a permitir y cumplir los actos que les sean -- efectuados y solicitados con motivo de las revisiones fiscales, pero en la medida que sea para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales del sujeto a revisión y no de otra clase.

DECIMA PRIMERA.- Es de suma importancia que las autoridades al realizar visitas domiciliarias observen el -- horario establecido para ello en el artículo 13 del Código Fiscal Federal, ya que dentro de ese horario se podrán practicar los actos de comprobación relativos, a menos -- que exista constancia de la habilitación de días y horas inhábiles, o que el afectado por el ejercicio de facultades de revisión efectúe en dicho horario sus actividades que le generen los ingresos respectivos por los que vaya a ser fiscalizado; o que las actuaciones fuera del horario normal sean una continuación de lo iniciado en horas hábiles y con la finalidad de asegurar elementos que puedan poner de manifiesto la inobservancia a las disposiciones tributarias.

Como se ve al encontrarse constreñida la autoridad -- a efectuar sus actos fiscalizadores u otros con ellos relacionales en un horario determinado, se obliga a los particulares a soportar actuaciones dentro de un horario razonable, que no le cause molestias innecesarias, lo cual en un Estado de derecho como el nuestro es de suma importancia, pues así se puede exigir que la autoridad se limite -- a observar la Ley no infringiendo molestias innecesarias.

DECIMA SEGUNDA.-Resulta acertado lo indicado por el último párrafo del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, por lo que respecta a la facultad que le concede a las autoridades de practicar visitas de auditoría, en el lugar que legal y materialmente se considere como domicilio fiscal de los contribuyentes o responsables solidarios ya que con ello se evitan las maniobras que aquéllos realizan, para evitar ser adecuadamente fiscalizados, en la inteligencia de que el sitio que se considera en los términos de la legislación tributaria como domicilio fiscal es en donde existan los elementos idóneos que pongan de manifiesto el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes y que ayuden a la autoridad -- a conocer la situación fiscal de aquéllos.

DECIMA TERCERA.- Para la práctica de una visita domiciliaria de auditoría, es indispensable la existencia de una orden de autoridad competente, que faculte a los visitadores a presentarse en el lugar indicado en el mandamiento y realizar los actos tendientes a la comprobación de la situación fiscal del destinatario de la orden, perturbando la privacidad de éste.

DECIMA CUARTA.- Los actos que puede realizar la au--



toridad al amparo de la orden de visita, exclusivamente -- son relativos a verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales por parte de los sujetos pasivos; y a garantizar el interés fiscal, pero no de ninguna otra clase, por ello los contribuyentes o responsables solidarios únicamente es tán obligados a soportar actos de fiscalización, pero no -- de otra clase, a los cuales legalmente pueden oponerse.

DECIMA QUINTA.- La práctica de las revisiones domici-  
liarias por regla general se efectúa en el domicilio de --  
los contribuyentes y, solo en ciertos casos podrá realizar  
se en las oficinas de la autoridad.

DECIMA SEXTA.- Las visitas de auditoría pueden illi-  
genciarse en los sitios indicados en la orden, bastando --  
con que se realicen en uno solo de ellos, sin que sea neces-  
sario que se efectúen en todos los lugares señalados..

DECIMA SEPTIMA.- Consideramos que es necesario que --  
se suprima del Código Fiscal Federal, la disposición conte-  
nida en la fracción II de su artículo 42, en lo relativo --  
a la entrega de la orden cuando al presentarse por primera  
vez los visitantes al domicilio al revisar y no encontrar  
al destinatario o a su representante legal, dejen citato--  
rio para que en fecha posterior se entregue la orden y hag  
ta esa fecha se inicie la revisión fiscal, ya que ello da-  
lugar a que los contribuyentes puedan realizar una serie --  
de maniobras tendientes a modificar los indicios de irregu-  
laridades en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales,  
haciendo también que la autoridad pierda el factor sorpre-  
sa que es indispensable para obtener los resultados que --  
se esperan por parte de la autoridad. Además de que ello-  
se ha prestado a que algunos visitantes incurran en irre-

gularidades en su actuación, con la finalidad de obtener - beneficios personales y revistiendo al procedimiento de re - visión de ilegalidad.

Lo anterior, ya que puede suceder que citen al con-- tribuyente o a su representante legal, a hora y día deter-- minado y los visitadores no se presenten a la hora estable-- cida, sino horas después, procediendo a entregar la orden-- a un tercero, toda vez que supuestamente no se presentó el-- citado, lo cual es totalmente ilegal, pues lo procedente -- era de nueva cuenta dejar citatorio y también cumplirlo -- los visitadores y no únicamente exigir su cumplimiento al-- contribuyente.

DECIMA OCTAVA.- También deben suprimirse del Código-- en comento las facultades que se le otorgan a la autoridad-- relativas a que antes de entregar la orden de visita, por-- no encontrarse el destinatario de la misma o su represen-- tante legal el día en que se apersonen los visitadores al-- domicilio a revisar, pueden aquéllos hacer una relación de-- los sistemas, contabilidad y documentos integrantes de -- ella, o proceder al aseguramiento de la contabilidad, ya-- que se estarían infiriendo actos de molestia al contribu-- yente, sin antes comunicarle el inicio de facultades de -- comprobación, ésto es, dicha actuación no tendría sustento-- constitucional alguno, dado que este ordenamiento permite-- a la autoridad realizar actos de comprobación en los domi-- cillios de los contribuyentes, pero previa entrega del man-- damiento que ampara las actuaciones respectivas.

DECIMA NOVENA.- Igualmente es necesario que se modi-- fique el citado Código, en la parte relativa a las dispo-- siciones concernientes a la identificación de los visitado

res, exigiéndose que ello sea en forma pormenorizada, dejándose constancia de cómo se realizó aquélla, máxime que la identificación constituye un hecho efectuado durante la visita y este se tiene que hacer constar en actas en forma circunstanciada, además de que con lo que se propone se evitarían múltiples controversias que se suscitan y se lograría uniformidad de criterios respecto al tema en los Tribunales.

VIGESIMA.- Ya que por regla general las visitas en los domicilios de los particulares duran varios días, se propone que dentro de la comprobación únicamente se levante un acta, la cual deberá abrirse y cerrarse diariamente conforme se realicen o conozcan los hechos durante la comprobación; es decir, al dar comienzo la visita también debe iniciarse el levantamiento del acta de la revisión, haciéndose constar todo lo que se efectúe y conozca en el momento en que ello ocurra o como máximo al final del día, cerrándose el acta en forma definitiva al final de la visita.

Por consiguiente la firma de tal documento, por parte de los testigos, la persona que afronte la revisión y los visitantes, tendría que ser diaria al terminar la actividad respectiva a cada fecha.

Sin perjuicio de lo apuntado, existirían además actas en donde se harían constar resultados de compulsas efectuadas, lo que necesariamente formaría parte del acta de visita.

Además, atendiéndose a lo aquí señalado ya no sería necesario el que se realizaran inconformidades en con

tra de hechos contenidos en actas parciales.

VIGESIMA PRIMERA.- Los hechos consignados en papeles de trabajo y en actas, únicamente podrán ser plasmados por visitadores que hayan conocido lo que se señala, pero nunca por visitadores que no estuvieron presentes cuando sucedieron los hechos, salvo el caso que existan elementos que así lo pongan de manifiesto, tampoco podrán plasmar hechos en actas los auditores que no hayan sido designados para la comprobación.

VIGESIMA SEGUNDA.- En las revisiones domiciliarias se pueden levantar tres tipos de actas: Parciales, final y complementarias, en la inteligencia de que las dos primeras se elaboran al amparo de la orden de visita y la tercera se debe hacer al amparo de otro nuevo mandamiento, puesto que la que originó la revisión, sus efectos cesaron al cerrarse el acta final; es decir, al concluirse la visita, y de no emitirse la nueva orden, es claro que el acta complementaria sería ilegal y los hechos en ella contenidos no podrían servir de sustento a ninguna resolución posterior, por carecer de la orden de autoridad que autorice tal actuación.

VIGESIMA TERCERA.- Las actas se deben levantar por regla general en el domicilio del visitado y ante la persona que afronte la revisión y los testigos, por algún --visitador que efectivamente le conste lo que está plasmado en dichos documentos, a menos que existan pruebas que sustenten lo que se indica en tales documentos.

VIGESIMA CUARTA.- Las actas tienen que contener en forma circunstanciada todos los hechos realizados y cono-

cidos durante la visita, debiendo ser ello en forma clara, permitiendo que con su simple lectura tanto la autoridad como los contribuyentes conozcan plenamente todo lo en ellas señalado.

VIGESIMA CUARTA.- Es importante para los contribuyentes que no estén conformes con los hechos plasmados en las actas de visita, el que ejerzan en tiempo el derecho que tienen a inconformarse contra aquéllos, dado que la consecuencia de no hacerlo, es tenérseles por conformes con los hechos contenidos en actas.

Al hacerlo en caso de que la autoridad emita resolución alguna que determine incumplimiento de obligaciones fiscales, tiene aquélla la obligación de estudiarle al afectado la inconformidad presentada.

VIGESIMA QUINTA.- La instancia de inconformidad únicamente es relativa a los hechos contenidos en actas, respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, pero no se refiere a la legalidad de la actuación de la autoridad, la cual podrá impugnarse a través de los medios de defensa establecidos, aunque no se presente inconformidad.

VIGESIMA SEXTA.- El juicio de amparo durante la diligenciación de las visitas domiciliarias de auditoría, es un medio de defensa que tienen los contribuyentes en contra de los actos realizados por la autoridad en forma ilegal y que lesionen de manera directa e inmediata sus garantías individuales, pero dicho juicio, exclusivamente es procedente en determinados casos y solo de no dejarse sin efectos el acto ilegal que se combate a través de él,

se causen daños irreparables al visitado y que el acto no -  
pueda nulificarse a través de un medio de defensa ordinario  
pues de no ser así es evidente que atendiendo al principio  
de definitividad que rige en materia de amparo, sería impro-  
cedente el juicio de garantías.

Además, las violaciones de legalidad que cometa la -  
autoridad al inicio o durante la práctica de visitas domici-  
liarias de auditoría, podrán ser controvertidas por los  
contribuyentes, si se llegare a emitir resolución alguna -  
con motivo de las revisiones domiciliarias, a través del -  
recurso de revocación o del juicio de nulidad, sin que por  
ello pueda entenderse que se consintieron, ya que esto úni-  
camente sucedería sino se impugnaran las resoluciones que-  
se sustentan en procedimientos de fiscalización ilegales.

## B I B L I O G R A F I A .

- 1.- AHUMADA, GUILLERMO, Tratado de Finanzas Públicas, Tomo I, Cárdenas Editores, 4a. Edición, Buenos Aires, Argentina, 1969.
- 2.- ALBANEDA, JOSE DANIEL, Conozca sus Nuevas Obligaciones - Fiscales, Ediciones de la Revista Fiscal Financiera, México, 1975.
- 3.- AMORES, NARCISO, Derecho Tributario (Explicaciones), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1965.
- 4.- BELTRAN, LUCAS, Derecho Fiscal (Hacienda Pública), Ed. - Universidad de Valladolid, Facultad de Derecho, Valladolid, España, 1961.
- 5.- BERLIRI, ANTONIO, Principios de Derecho Tributario, Volúmen I, Ed. de Derecho Financiero (México, Cárdenas Editores, Madrid, 1964.
- 6.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, Derecho Procesal Fiscal (Régimen Federal Mexicano), Cárdenas Editor y Distribuidor, - 2a. Edición, México 1975.
- 7.- BURGOA, IGNACIO, Las Garantías Individuales, 11a. Edición, Ed. Porrúa, S.A., México 1978.
- 8.- BURGOA, IGNACIO, El Juicio de Amparo, 12a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1977.
- 9.- CARRETERO PEREZ, ADOLFO, Derecho Financiero, 1a. Edición, Ed. Santillana, Madrid España, 1968.

- 10.- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Ed. Porrúa, S.A., la. Edición,- México 1977.
- 11.- FLORES ZAVALA, ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas (Los Impuestos), 25a. Edición, Ed. Porrúa, -- S.A., México, 1984.
- 12.- FRAGA, GABINO, Derecho Administrativo, 24a. Edición, - Ed. Porrúa, S.A., México, 1985.
- 13.- GARZA DE LA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 13a. Edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1985.
- 14.- GARZA J., SERVANDO, Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Ed. Cultura T.G.S.A., - México, 1949.
- 15.- GIANNINI, A. D., Instituciones de Derecho Tributario,- Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- 16.- HERNANDEZ SANCHEZ, MAYOLO, Opúsculo sobre Derecho Fiscal, la. Edición, Ed. Olguín, S.A., México, 1983.
- 17.- JARACH, DINC, Curso Superior de Derecho Tributario, -- Versión Taquigráfica del Curso dictado en el año de -- 1957, Liceo Profesional "Cima", Buenos Aires, Argentina.
- 18.- LOMELI CERREZO, MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, la. Edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1979.
- 19.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, la. Edición, Ed. Universitaria Potosina, México, 1967.



- 20.- MARGAIN MANAUTCU, EMILIO, Introducción al Estudio del -- Derecho Tributario Mexicano, 7a. Edición, Ed. Universidad Autónoma de S.L.P., México, 1983.
- 21.- MARTINEZ VERA, ROGELIO, Estudios Fiscales y Administrativos (1964-1981), Tomo II, S.H.C.P., P.F.F., Coordinación de Capacitación, México, 1981.
- 22.- MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, 4a. Edición, Ed. Ecasa, México, 1982.
- 23.- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO, Derecho Procesal Fiscal, (Doctrina, Legislación, Jurisprudencia), 4a. Edición, Textos Universitarios, México, 1980.
- 24.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Harla, México, 1983.
- 25.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Manual para la Defensa de los -- Contribuyentes, la. Edición, Editora y Distribuidora Rodod~~o~~dom, S.A., México, 1975.
- 26.- SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal, 6a. Edición, Cárdenas Editorial y Distribuidor, México, 1983.
- 27.- SERRA ROJAS, ANDRES, Derecho Administrativo, Segundo Tomo, 9a. Edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1979.
- 28.- TENA RAMIREZ, FELIPE, Derecho Constitucional Mexicano, -- 15a. Edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1977.
- 29.- VALDES VILLARREAL, MIGUEL, Estudios Fiscales y Administrativos, Tomo I, S.H.C.P., P.F.F., Coordinación de Capacitación, México, 1981.

- 30.- CADENA ROJO, JAIME, Nueva Jurisprudencia del T.F.F. --  
(Tesis, Pleno y de la Sala Superior), México, 1980.
- 31.- Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Conmemorativa -  
Cuarenta y Cinco Años, Tomos III y IV, la. Edición, Mé-  
xico, 1982.
- 32.- Tribunal Fiscal de la Federación, Obra Jurisprudencia-  
1978-1983, México, 1984.

T E S I S

- 1.- ALFARO RODRIGUEZ, ROBERTO, La Inspección Fiscal, Tesis, U.N.A.M., México, 1965.
- 2.- AGUILAR ALVAREZ GUTIERREZ, JORGE, La Contabilidad y el Derecho Tributario Mexicano, Tesis, U.N.A.M., México, - 1972.
- 3.- MARTINEZ VERA, ROGELIO, La Evasión Tributaria, La inspección Tributaria, como Forma Idónea de Control, Tesis, U.N.A.M., División de Estudios Superiores, Tomos I y II, México, 1983.
- 4.- RODRIGUEZ LOZA, JORGE LUIS, Sistema Jurídico de las Contribuciones Federales, Tesis, U.N.A.M., División de Estudios de Postgrado, México, 1983.



L E G I S L A C I O N

- 1.- Constitución General de la República, 1986.
- 2.- Código Federal de Procedimientos Civiles, 1986.
- 3.- Código Fiscal de la Federación, 1986.
- 4.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 1986.
- 5.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1986.
- 6.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 1986.
- 7.- Ley de Amparo, 1986.
- 8.- Ley de Coordinación Fiscal, 1981.
- 9.- Ley de Nacionalidad y Naturalización, 1981.
- 10.- Diario Oficial de la Federación de 20 de julio de 1981.
- 11.- Diario Oficial de la Federación de 12 de julio de 1984.
- 12.- Diario Oficial de la Federación de 4 de octubre de 1985.