

35
2ej

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"ARAGÓN"



"LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS
FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL
EN MATERIA DOMICILIARIA"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :

DAVID BAXIN SABANI

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

IN TRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

1. EL DOMICILIO FISCAL	1
1.1 El domicilio, anotaciones preliminares	1
1.2 El carácter legal del domicilio fiscal	10

CAPITULO SEGUNDO

2. CONCEPTO DE RESIDENCIA EN MATERIA FISCAL	41
2.1 Concepto jurídico de residencia	41
2.2 La residencia en materia fiscal	46
2.3 Los sujetos residentes	49
2.3.1 Personas físicas	60
2.3.2 Personas morales	70

CAPITULO TERCERO

3. COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD FISCAL EN MATERIA DOMICILIARIA	
3.1 La obligación fiscal	75
3.2 El sujeto activo (la autoridad fiscal)	78
3.2.1 Las facultades de la autoridad fiscal en materia domiciliaria	80
3.3 El sujeto pasivo	82
3.3.1 Las obligaciones del contribuyente en materia domiciliaria	85

CAPITULO CUARTO

4. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL EN MATERIA DOMICILIARIA	89
4.1 Garantías constitucionales	89
4.1.1 Garantía de libertad domiciliaria	91
4.1.2 Garantía de audiencia	96
4.1.3 Garantía de legalidad	97
4.2 Análisis constitucional de las facultades de la autoridad fiscal	98

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El mundo jurídico está lleno de interpretaciones. De hecho, en la vida práctica y en el ejercicio del derecho, los problemas nacen y existen en virtud de la diversidad de opiniones y concenciones que sobre el Derecho van desarrollando los juristas.

Así las cosas, me he propuesto presentar a ustedes una opinión respecto a un caso concreto de nuestra vida jurídica.

He elegido precisamente emitir una opinión, con la intención de que el pequeño esfuerzo que representa este trabajo, sea un trabajo creativo, yendo más allá del comentario o análisis que adquiere tan solo un carácter revisionista de opiniones emitidas con anterioridad.

Nuestro principal objetivo es demostrar que algunas facultades concedidas a la autoridad fiscal para la práctica de visitas domiciliarias, son inconstitucionales. En especial --aquélla que se refiere a la posibilidad que tiene la autoridad fiscal de practicar visitas domiciliarias en el domicilio que ella misma estime como domicilio fiscal del contribuyente.

Para tal fin, analizamos primeramente los elementos del domicilio y el carácter del domicilio fiscal, así como de la libertad domiciliaria.

Posteriormente revisamos el concepto de residencia en materia fiscal y hacemos una relación de los sujetos que conocemos como residentes.

Visto lo anterior, relacionamos las facultades que se otorgan a la autoridad fiscal en materia domiciliaria, para pasar en el último capítulo, a su análisis constitucional.

Para finalizar, estamos seguros que la calidad de esta breve exposición estará siempre sujeta a la dureza que se imponga a su análisis.

CAPITULO PRIMERO
El domicilio fiscal

1.1 El domicilio, anotaciones preliminares

El hombre como ser físico ocupa un lugar en el espacio; - pero como ser moral, dirige su actividad a la vez o sucesiva- mente a diferentes lugares, según provea al cumplimiento de -- sus fines. De aquí que el derecho le reconozca facultad para - ocupar el lugar en el espacio que más convenga a sus intere-- ses, así como la de variarle a su arbitrio, a medida que sus - mismos fines lo exijan. Pero, como las relaciones jurídicas -- surten efectos respecto de terceras personas, muchas veces la determinación y fijación del lugar que ocupe la persona se -- convierte en requisito indispensable para el ejercicio de de-- rechos y cumplimiento de obligaciones. Así, la ley impone -- ciertas limitaciones a la capacidad de la persona para desig- nar su propio domicilio. Esto, en virtud y en relación con la necesidad de mantener la seguridad jurídica sobre los derechos y las obligaciones a cargo de los gobernados, haciendo de tal forma posible la existencia del orden público. En este senti- do la ley señala, como concepto, lo que se entenderá por do- -- micilio.

Lo anterior no implica limitación de derecho alguno, la - sanción y, en su caso, la sanción que señala la ley es de - carácter excepcional.

El domicilio, en su calidad de atributo esencial y nece- sario de la persona, deriva su existencia de la propia del su- jeto de derecho.

Si se reconoce que la persona tiene capacidad de movimiento, está implícito también el reconocimiento de la posibilidad que tiene para variar su domicilio.

En general, podemos entender por domicilio el lugar en el que se establece la persona con el propósito de permanecer en él por un período de tiempo considerable.

El lugar así señalado como domicilio es relativamente extenso para permitir a la persona su esparcimiento, pero no lo suficientemente amplio como para que no pueda ubicarse dentro del mismo.

Lo anterior nos da la pauta para diferenciar los conceptos de residencia y domicilio.

Por residencia, entendemos el espacio genérico en el que la persona establece su domicilio, esto es, un espacio lo suficientemente extenso como para que la persona y otras personas establezcan sus domicilios, siendo dicho espacio, a su vez, — inespecífico en lo individual para cada una de ellas.

El Derecho Mexicano siempre ha reconocido esta libertad. Al respecto, el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal, señala el siguiente concepto:

"Art. 29. El domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él;

a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halla."

Como se ve, el elemento esencial en la determinación del domicilio de la persona es y, en su caso, será, la intención o propósito de que se valga la misma para determinarlo. Esto es, el animus de permanecer en un lugar específico.

Como supuesto excepcional, se establece que será el lugar en que tenga el principal asiento de sus negocios, siendo que de cualquier forma, la persona sigue conservando su libertad domiciliaria, esto es, la posibilidad de variar su domicilio. Si entendemos por negocios el cúmulo de relaciones jurídicas y pensamos que esas relaciones son immanentes a la persona, concluiremos que allá donde vaya la persona, irán con ella sus obligaciones. Puede, en todo caso, exigirse el señalamiento de un lugar específico para el cumplimiento de una determinada obligación, pero no puede señalarse cuál es el domicilio de alguien, mucho menos el delegar tal posibilidad. Esto no se extiende sólo al caso de exigir el cumplimiento de obligaciones, sino hacer saber derechos, como es el caso del requerimiento que se debe hacer al deudor a cuyo favor corre alguna prescripción, como lo vemos leer en la fracción II del Artículo 1168 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.

Podría darse el caso, incluso, que la falta de señalamiento de domicilio diera lugar a la exigibilidad de una obligación como sería el caso en una estimulación de tipo convencional.

Se señala como último caso excepcional al elemento esencial antes mencionado, que el domicilio será el lugar en el que se halle la persona. De aquí sentiremos también que el domicilio va, como atributo, a donde vaya quien le da origen, esto es, la persona misma.

Como vemos, en todos los casos radica la expresión del elemento esencial de domicilio, esto es, la voluntad de la persona por permanecer en un lugar determinado.

El principio no se rompe con las personas morales, pues el artículo 33 del mismo Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, señala, en su parte conducente, lo siguiente:

"Art. 33. Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración. Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a estos actos se refiera..."

Cabe apuntar que en materia fiscal se reconoce la existencia de diversos tipos de personas morales, las cuales, como veremos, en algunos casos tienen un tratamiento especial y diferente en virtud de la persona moral de que se trate.

En efecto, existen diversas personas morales que, no obstante su indiscutible personalidad jurídica, no están obligadas con respecto a la autoridad fiscal respecto de ciertas cargas en especial, y así, se ha considerado que, para efectos fiscales, no tienen personalidad.

Creemos que la transparencia con que son tratadas no limita su mencionada personalidad y, por lo tanto, su plena capacidad para tener y variar su domicilio.

Sobre el particular, son personas morales para efectos fiscales, las que, de una manera tan sólo enunciativa se relacionan en el artículo 25 del Código Civil, el cual establece

"Art. 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 113 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas, y
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley."

Podría señalarse que en la enumeración anterior no se mencionan las sociedades extranjeras, que son en algunos casos sujetos pasivos de relaciones tributarias con el Estado Mexicano; pero, lo cierto es que en la última fracción de la disposición citada se incluyen, pues dichas sociedades extranjeras tienen reconocida personalidad en México, conforme al Artículo 250 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual dispone:

"Art. 250.- Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la República."

Volviendo a nuestro estudio, la capacidad de la persona moral para ejercer su respectiva libertad domiciliaria, está en posibilidad de ser ejercida plenamente, siendo su ejercicio relativo, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines. Habría que recordar entonces que la capacidad de ejercicio de las personas morales se encuentra restringida.

Lo anterior se desprende, básicamente, de dos razones:

- a) Compete al órgano de administración de la persona moral la designación o cambio de domicilio.
En efecto, tratándose de una sociedad mercantil, sería la Asamblea General de Socios o Accionistas, y tratándose de una asociación o sociedad civil, sería también la Asamblea General de Asociados o socios.
- b) Las personas morales tendrán por domicilio, a falta del principal que se haya señalado, el lugar donde ejecuten sus actos.

Podemos indicar, como simple referencia, el caso de las sociedades mercantiles. Dichas sociedades tienen como obligación, en especial, el señalar domicilio en su escritura constitutiva, -- pero dicho domicilio puede ser modificado legalmente mediante acuerdo de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas -- (arts. 6 y 182 fracción XI de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

No obstante lo anterior, la realidad nos enseña que en ocasiones les es necesario el señalar un domicilio constante para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos.

"El domicilio es, pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo (recuérdese en particular el caso del régimen competencial de las Entidades Federativas entre sí); la localización del sujeto pasivo; la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, etc." (1)

En estos casos, a la persona se le exige que señale un lugar concreto en el que se le pueda comunicar todo asunto relacionado con su situación jurídica, este lugar lo conocemos en nuestra legislación como domicilio legal o, si quien lo requiere es un particular, domicilio convencional.

(1).-Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Thomson. Primera Edición, Méx. 1962, pág. 137.

El segundo de estos dos, que designan las partes en sus relaciones jurídicas de coordinación y que, una vez señalado, no se podrá modificar, no tiene relevancia en la relación jurídica relativa a cada una de las partes y el fisco, salvo -- que sea una operación aislada o se celebre en un lugar distinto del domicilio de las partes, para lo cual, en el primer caso, se deberán pagar contribuciones a la autoridad fiscal competente en dicho domicilio, por esa operación y, en el segundo caso, se deberán enterar a la autoridad fiscal del domicilio de las partes que deban pagarlas.

En relación con el domicilio legal podemos señalar que deriva su existencia de la imputación que, en su caso, haga la ley.

En este sentido, nos dice el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal:

"Art. 31.- El domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté ahí presente."

En tales términos, como se desprende de la lectura del anterior precepto, deberemos entender al domicilio legal dentro del concepto genérico de residencia y, por lo tanto, el concepto se referirá a un espacio dentro del cual se asentarán domicilios.

Es facultad del legislador señalar los casos en que se podrá determinar algún espacio como domicilio de la persona. Esta facultad de ninguna manera es delegable; el caso contrario implicaría necesariamente, un desvío de poder y una invasión de competencias, violatoria en todo caso de nuestro artículo 103 Constitucional.

La facultad a que hicimos referencia no se contrapone, en forma alguna, con la facultad que tiene la persona para variar la, pues cuenta, en última instancia, con la libertad domiciliaria que le reconoce nuestro sistema legal.

Si la ley señala que será domicilio legal aquel lugar en que la persona resida y establezca el asiento principal de sus negocios, la persona, por ese solo hecho, no pierde la posibilidad de variarlo y, en tal caso, cuando la persona mude su residencia, el domicilio será distinto, por lo que la actuación de hecho que prevé la ley, es modificada.

Lo anterior se extiende incluso a la autoridad fiscal, que no por ser autoridad deja de ser persona, la cual puede y de hecho, ha podido, variar su domicilio, bastando para ello el dar aviso a los contribuyentes, sin que para el caso exista obligación específica.

1.2 El carácter legal del domicilio fiscal

ahora bien, siendo el domicilio legal el lugar en el que la Ley fija la residencia de una persona, pasemos a determinar si es de esta naturaleza el domicilio fiscal.

Por principio, debemos señalar qué es lo que entendemos por norma fiscal, puesto que es en ellas en donde encontraremos la regulación domiciliaria en este sentido.

Para Saiz de Bujanda el Derecho Financiero es "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos". (2)

Por otra parte, Mario Pugliese señala que "... el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre

(2).- Saiz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1967. V.I Pág. 33.

los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de las normas." (3)

Rosay afirma que el Derecho Financiero es "... la rama del Derecho Público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistentes en la dotación dineraria para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión, y la realización dineraria de aquéllas dotaciones y de estos medios." (4)

Por ser la más completa, nos adherimos a la definición del maestro Sainz de Bujanda.

Tenemos pues que en las normas fiscales se contienen los elementos básicos por los cuales el Estado cuenta con el derecho de percibir ingresos para destinarlos al gasto público, e incluso, exigirlos por la vía coactiva.

En el ejercicio de sus atribuciones es en el que se percibe la actividad del Estado como recaudador de impuestos.

(3) Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. FCE. México 1946, p.19.

(4) Rosay Hipólito. Instituciones de Derecho Financiero. Bosh, Barcelona 1959. p.24.

El fin del estado es por otra parte, en su género próximo, la satisfacción de las necesidades colectivas.

Dicha satisfacción se alcanza mediante la disposición y - facilidad que tenga el gobernado para alcanzar su nivel medio de subsistencia que, en última instancia, es variable, atendiendo a la disponibilidad de recursos que existan en el mismo estado, el que genera, en la mayoría de los casos, la mencionada facilidad, puesto que existen infinitas obras y acciones que los gobernados no realizarían sin su ayuda.

El aparato estatal mismo, por su parte, deriva su subsistencia de los recursos que le aportan los gobernados.

Si son los gobernados los que aportan los recursos que mencionamos, sería elementalmente injusto que sólo unos de ellos aportaran la totalidad de satisfactores; en virtud de lo anterior, se dota al Estado de la facultad de exigir, aún de manera coactiva, el cumplimiento de la obligación proporcional que tiene el gobernado de contribuir a los gastos públicos.

A todo esto, en la norma fiscal, como se menciona, deben contenerse una serie de facultades a favor del Estado en virtud de las cuales su actividad se encuentre fundada.

Estimamos conveniente señalar en forma general el origen de las facultades de la autoridad fiscal, así como las correspondientes a recaudar los impuestos destinados a sufragar los gastos públicos.

Dichas facultades van desde la relativa a imponer y cobrar las contribuciones establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hasta las facultades específicas que para la autoridad fiscal señalan las normas inferiores.

Concluyen las mencionadas facultades con las señaladas para la práctica de visitas domiciliarias, respecto de las cuales hemos destinado un capítulo especial para su relación y análisis.

Así pues, señalaremos, en principio, lo dispuesto por la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, revisando posteriormente la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y, por último, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La principal facultad con que se dota al Estado, esto es, la de imponer contribuciones, está señalada por el artículo 73 Constitucional:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; ..."

Como vemos, es facultad el imponer, término que es de significado único en nuestro idioma.

Por otra parte, corresponde al Poder Ejecutivo el aplicar las leyes que dicte el Congreso de la Unión. Es él quien debe aplicar, por lo tanto, las leyes fiscales y quien cuenta, por otra parte, con la facultad de exigir aun coactivamente el pago de contribuciones.

Lo primero lo establece el artículo 89 Constitucional, el cual dice:

"Art. 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

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

Esta facultad deberá ser ejercitada por conducto de quien tenga a su cargo tal responsabilidad, en términos del artículo 90 de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tal disposición señala:

"Art. 90. La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal, conforme a la ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y De-

Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del -- Ejecutivo Federal en su operación.

Las Leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos ."

Esto, a su vez, nos remite a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual dice:

"Art. 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes del Congreso Federal y del Departamento del Distrito Federal;
- II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en términos de las leyes;
- VIII. Practicar inspecciones y reconocimiento de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales...."

Por lo tanto, es la citada Secretaría quien aplica lo dispuesto por las leyes fiscales, contendo incluso, con facultades especiales para comprobar si efectivamente los gobernados están cumpliendo las leyes que, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, son autoaplicativas. Entre dichas facultades especiales encontramos: el practicar visitas domiciliarias - que en todo caso, deben cumplir con las formalidades que les marca el 16 Constitucional; el exigir el pago de contribuciones; -- etc.

El mismo Código Fiscal de la Federación autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para ejercitar este tipo de facultades, el cual señala:

"Art. 42. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, ... estará facultada para: ..."

En el tema que tratamos son de especial cuidado las facultades que, para la práctica de visitas domiciliarias, promociones y demás, le son otorgadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, por lo tanto, trataremos de analizar sus bases, que nos servirán para la mejor comprensión del capítulo en el -- que las tratamos.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación citado señala, en su fracción III, lo siguiente:

"Art. 42 ...

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

Estas visitas, respetando los extremos constitucionales, deberán practicarse exclusiva y limitadamente en el lugar en el que la persona tenga el principal asiento de sus negocios, en el entendido de que se practicarían en su domicilio.

Hástenos señalar que, como hemos expuesto, las obligaciones recíprocas entre el fisco y el gobernado son establecidas por la ley, que dichas leyes son aplicadas, en última instancia, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que en dichas leyes se otorgan facultades a la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia domiciliaria y que, por último, es dicha Secretaría quien las ejerce.

Hemos visto, además, que es en las leyes fiscales en donde se determina que es lo que debemos entender por domicilio fiscal.

Pasaremos a analizar lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación en esta materia.

Dice el artículo 10 lo siguiente:

"Art. 10. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a). Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b). Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c). En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a). Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b). Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que estos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en éste párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiera la fracción IV del artículo 18."

De la lectura del anterior artículo debemos desprender que el carácter jurídico que tiene el domicilio fiscal es el legal. En efecto, como lo señalamos anteriormente al analizar las disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal en materia de domicilio, recordamos que el artículo 31 señala que es domicilio legal el lugar en el que la ley fija la residencia de alguna persona para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Cabe hacer mención de que el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal es de aplicación supletoria en materia fiscal.

Dicho lo anterior, al analizar cualquier ley en la que se determine, para efectos de la misma, cual será el domicilio de los obligados por dicha legislación, debemos considerar tres elementos básicos e indispensables.

- a). La ley debe FIJAR el lugar en el que, para efectos de la misma, la persona tenga su residencia. Siendo que donde - la ley es clara, no se admiten interpretaciones, debemos considerar que es facultad del legislador el establecer - las normas especiales en las que se determine la residencia a que se refiere el artículo 31 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, que analizamos.

Esta facultad no puede delegarse en otra autoridad que no sea la legislativa, pues es la ley que debe señalarlo, o en última instancia, el legislador o el ejecutivo, en --- ejercicio de facultades extraordinarias, pero siempre por medio de disposición legal.

- b). Por otra parte, tenemos que el concepto de RESIDENCIA, -- mencionado en el párrafo anterior, es tanto gramatical co mo constitucionalmente, el género del concepto domicilio, por lo que debe comprender el espacio genérico en donde - la persona establecerá su domicilio.
- c). Por último, es el lugar señalado para que la persona ejer cite sus derechos y cumpla con sus obligaciones.

En este orden de ideas, entendemos que el Código Fiscal de la Federación establece con carácter imperativo lo que se entenderá por domicilio fiscal de los contribuyentes, es decir, si señala que el domicilio fiscal será el principal asiento de - los negocios del contribuyente, es en este mismo, y no otro, - en el que se encuentra su domicilio fiscal.

Por principal asiento de los negocios del contribuyente entendemos el lugar en el que la persona decide la realización de sus actividades, y en materia fiscal, en el que conduce, mediante la toma de decisiones, la mayoría de sus operaciones.

El principal asiento de los negocios, así expuesto, se localiza en un lugar, que para efectos fiscales, constituye el domicilio que el contribuyente está obligado a manifestar a la autoridad fiscal.

Cabe señalar que en la realización de sus actividades,-- el contribuyente debe considerar una secuencia de momentos -- que existen en la realización de las mismas, estos son, a saber: la decisión, la ejecución y la manifestación de cada uno, pudiendo coexistir todos en un mismo lugar pero, por cuanto interesa a su origen, es la decisión y el lugar en el que esta se tome, lo que debe considerarse al momento de establecer el domicilio fiscal. Por ello, se entenderá que el principal asiento de los negocios del contribuyente es aquél en el que se origina la realización de sus actividades, mismo que constituye el lugar donde decide la realización de la mayor parte de las mismas, pudiendo, en caso de ser necesario, valerse de otros para la ejecución y manifestación de las mismas.

En efecto, el contribuyente no puede manifestar a la autoridad fiscal un domicilio distinto pues, en tal caso, se hace acreedor a las sanciones que al efecto señala el mismo Código Fiscal de la Federación, y en su caso, a las posibles sanciones penales que fueren aplicables en el caso concreto.

Como vemos también, la autoridad fiscal tiene facultad para practicar visitas domiciliarias en el domicilio fiscal del contribuyente, que no puede ser otro que el que está obligado a manifestar. Asimismo, tiene facultad para practicar visitas domiciliarias en el lugar que conforme al precitado Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se considere, a criterio de la misma autoridad, el domicilio fiscal del contribuyente en aquellos casos en que éste hubiere manifestado como domicilio fiscal un lugar distinto al que le corresponda.

La autoridad fiscal, en este último caso, estaría presuponiendo que el domicilio fiscal manifestado por el contribuyente es un hecho falso, sin conceder para ello, garantía o recurso alguno, y en su caso, sin admitir prueba en contrario.

Es claro que una visita domiciliaria deberá realizarse en el principal asiento de los negocios del contribuyente, esto es, su domicilio fiscal, y que el mismo contribuyente está obligado a informar a la autoridad fiscal respecto del mismo domicilio; hasta aquí, ambos lugares coinciden.

Pero, si a la autoridad fiscal se le concede la facultad para, en un momento dado y a su criterio, realizar una visita domiciliaria en un lugar distinto al señalado como domicilio fiscal por el contribuyente y así determinar cuál será el principal asiento de sus negocios, se crearía un evidente estado de indefensión respecto al contribuyente, pues la autoridad fiscal podría practicar visitas domiciliarias a los

contribuyentes en lugares diversos de aquéllos en los que se encontrarán los principales asientos de los negocios de los contribuyentes, esto es, su domicilio fiscal.

Para resolver este conflicto, la autoridad debe, previa y necesariamente, probar que lo manifestado por el contribuyente es un hecho falso, y así, estaría en posibilidad de aplicar las sanciones penales y fiscales respectivas, derivadas de la obligación que tiene el contribuyente respecto al conducirse con verdad y manifestar a la autoridad fiscal la ubicación de su domicilio fiscal.

La obligación de proporcionar los datos relativos al -- domicilio de las personas a la autoridad administrativa encargada de la observancia de determinados cuerpos de normas, no es exclusiva en la materia fiscal.

Hay, como veremos, otros ordenamientos en los que no solo se obliga a los sujetos respectivos a proporcionar la información relativa a su domicilio, también se les obliga, como en la materia fiscal, a informar respecto de los cambios -- que sobre el mismo se efectúen, e incluso en ocasiones, se -- llega al extremo de condicionar el ejercicio de ciertos derechos al establecimiento del domicilio de la persona involucrada dentro de una localidad determinada.

En dichos casos, creemos que debe respetarse y garantizarse -- el ejercicio de la libertad domiciliaria de que gozan los go-- bernados. Estimamos que dicho respeto es fundamental.

Esto lo podemos encontrar en diversos ordenamientos legales - en los que encontramos, básicamente, el mismo principio.

Para la explotación de una concesión, esto es, para el - ejercicio de los derechos derivados de la misma, el concesionario debe establecer su domicilio en el lugar que señale la concesión.

Esto lo encontramos en el artículo 98 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, que señala:

"Art. 98. Los concesionarios establecerán su domicilio en el lugar de la República que - fija la concesión, sin perjuicios de las -- agencias que convenga a sus intereses establecer en diversos lugares del país o del - extranjero; debiendo tener siempre en la capital de la República uno o más apoderados suficientemente instruidos y expensados para entenderse con el Gobierno Federal.

La Secretaría podrá relevar a las empresas de poco capital de la obligación de tener - dicho apoderado expensado."

Aunque el artículo antes citado establece una carga, hace referencia al domicilio legal que deberá establecer una empresa para el ejercicio de los derechos de una concesión.

Se nos podría alegar que el señalamiento que hace dicha disposición, limita el derecho que tiene el concesionario para variar su domicilio.

Aclaremos conceptos. .

El Artículo 99 siguiente señala:

"Art. 99. Toda persona o empresa que explote vías generales de comunicación o medios de transporte, tiene la obligación de hacer saber a la Secretaría de Comunicaciones sus cambios de domicilio.

Las notificaciones que hayan de hacerse a empresas que no tengan apoderado o del cual se desconozca el domicilio, se tendrán por legalmente hechas, publicándolas una sola vez en el "Diario Oficial", sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a esta ley;"

En este sentido, el concesionario podrá, en todo tiempo, variar su domicilio, debiendo respetar, en todo caso, la residencia que tenga en virtud de la concesión.

Como vemos, en estos dos artículos se manifiesta el concepto de domicilio legal expresado.

Por un lado, el domicilio legal es aquél en el que la ley fija la residencia de alguna persona, como podemos ver en el Artículo 98 antes citado y que reconoce que es la persona --- quien establece el domicilio.

Y por otro, el domicilio será establecido por el concesiona--
rio, dentro de un espacio genérico, esto es, en el lugar en -
que resida, respetando los términos de la concesión.

Lo anterior, en virtud de que una concesión en materia -
de transporte es otorgada a fin de ser explotada dentro de --
un territorio o zona determinado, siendo el mismo espacio pa--
ra la residencia del concesionario.

Por otra parte, en materia de extranjería, podemos ver -
que los extranjeros, por el hecho de internarse en el país, -
gozan de las garantías que les otorga la Constitución Políti--
ca de los Estados Unidos Mexicanos, pero, paralelamente, el -
Ejecutivo de la Unión tiene facultad de hacer abandonar el --
territorio nacional a todo extranjero cuya permanencia juzgue
inconveniente.

El Artículo 33 de la Constitución Política de los Esta--
dos Unidos Mexicanos establece:

"Art. 33. Son extranjeros los que no posean
las calidades determinadas en el artículo-
30. Tienen derecho a las garantías que ---
otorga el capítulo I, título primero, de -
la presente Constitución; pero el Ejecutivo

de la Unión tendrá la facultad exclusiva de -
hacer abandonar el territorio nacional, inme-
diatamente y sin necesidad de juicio previo, -
a todo extranjero cuya permanencia juzgue in-
conveniente.

Los extranjeros no podrán de ninguna manera,
inmiscuirse en los asuntos políticos del país".

Así pues, teniendo el Gobierno Federal la facultad de determi-
nar la conveniencia o inconveniencia sobre la permanencia en -
el territorio nacional de un extranjero, puede a su vez, indi-
carlo de que forma o con qué limitaciones, su permanencia no -
será calificada de inconveniente.

Lo anterior lo señala la Ley General de Población, la cual es-
tablece:

"Art. 34. La Secretaría de Gobernación podrá
fijar a los extranjeros que se internen en -
el país las condiciones que estime convenien-
tes respecto a las actividades a que habrán
de dedicarse y el lugar o lugares de su re-
sidencia. Cuidará asimismo de que los inmi-
grantes sean elementos útiles para el país -
y de que cuenten con los ingresos necesarios
para su subsistencia y en su caso, la de las
personas que estén bajo su dependencia econó-
mica."

Así, quizá en materia de extranjería se establezca el único caso de excepción a la regla domiciliaria, esto es, que sea la persona quien determine su domicilio.

Pero el domicilio de la persona no solo concede derechos, también implica el cumplimiento de una serie de obligaciones.

En efecto, el artículo 36 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

"Art. 36. Son obligaciones del ciudadano de la República:

- I. ...
- II. ...
- III. Votar en las elecciones populares en el Distrito Electoral que le corresponda;
- IV. ...
- V. ..."

De igual forma, en materia de salubridad general, los establecimientos industriales, comerciales o de servicios, en los que las personas con ellos relacionados, establezcan su domicilio, requieren de licencia sanitaria, conforme a la Ley General de Salud, la cual señala:

"Art. 373. Requieren de licencia sanitaria:

- I. Los establecimientos industriales, comerciales o de servicios, con las excepciones que se establezcan en las disposiciones generales aplicables;

II. ...

III. ...

Quando los establecimientos a que se refiere la fracción I cambien de ubicación, requerirán nueva licencia sanitaria."

Asimismo, en materia bancaria, encontramos que las casas de cambio requieren de autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la realización habitual de compra, venta y cambio de divisas. En dichas autorizaciones se señalará la ubicación de los locales en los que dicha casa de cambio podrá operar, en este sentido, es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el señalar el domicilio que deberá tener la casa de cambio que solicite autorización, debiendo en todo caso, fundar y motivar la causa que de origen al señalamiento de dicho domicilio, y en caso de que el domicilio solicitado no sea el autorizado, es potestativo para el solicitante el operar como casa de cambio.

Volviendo a la materia fiscal, los contribuyentes están obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proporcionando al efecto, la información relacionada con su domicilio, así como los cambios que del mismo realice, conforme a los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y la fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Pero cabe preguntar: ¿cuál será el domicilio que deberá proporcionar el contribuyente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público? La respuesta es el domicilio fiscal, sin que esto excluya que el domicilio fiscal puede coincidir con el domicilio real de la persona.

Como apuntamos con anterioridad, el contribuyente está obligado a proporcionar a la autoridad fiscal la información relacionada con su domicilio fiscal, mismo que debe coincidir, necesariamente, con el domicilio señalado en cada caso, por el Código fiscal de la Federación, en cuyo Artículo 10 se señalan diversas instancias para considerar el lugar que se considerará como domicilio fiscal.

En primer término, tratándose de personas físicas que realicen actividades empresariales, su domicilio fiscal será el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

Por actividad empresarial debemos entender toda actividad que realice el particular con un fin de lucro y por la cual obtenga un ingreso o asuma una pérdida.

Las actividades empresariales son clasificadas, para su tratamiento fiscal, en comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

La actividad comercial es considerada, generalmente, como actividad de comercio, esto es, a través de la cual se realizan actos de comercio.

El Código de Comercio nos señala, como actos de comercio, los que se relacionan en su artículo 75, el cual señala:

"Art. 75. La ley reputa actos de comercio:

- I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y permutas verificadas con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;
- II. Las compras y ventas de bienes inmuebles cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial;
- III. Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;
- IV. Los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio;
- V. Las empresas de abastecimientos y suministros;
- VI. Las empresas de construcciones y trabajos públicos y privados;

- VII. Las empresas de fábricas y manufacturas;
- VIII. Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, y las - empresas de turismo;
- IX. Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas;
- X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y - establecimientos de ventas en pública - almoneda;
- XI. Las empresas de espectáculos públicos;
- XII. Las operaciones de comisión mercantil;
- XIII. Las operaciones de mediación en nego-- cios mercantiles;
- XIV. Las operaciones de bancos;
- XV. Todos los contratos relativos al comer- cio marítimo y a la navegación interior y exterior;
- XVI. Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas;
- XVII. Los depósitos por causa de comercio;
- XVIII. Los depósitos en los almacenes genera-- les y todas las operaciones hechas sobre

los certificados de depósito y bonos de
venda librados por los mismos;

XIX. Los cheques, letras de cambio o remesas
de dinero de una plaza a otra, entre to-
da clase de personas;

XX. Los valores u otros títulos a la orden o
al portador, y las obligaciones de los -
comerciantes a no ser que se pruebe que
se derivan de una causa extraña al comer-
cio;

XXI. Las obligaciones entre comerciantes y --
banqueros, si no son de naturaleza esen-
cialmente civil;

XXII. Los contratos y obligaciones de los em-
pleados de los comerciantes en lo que --
concierna al comercio del negociante que
los tiene a su servicio;

XXIII. La enajenación que el propietario o el -
cultivador hagan de los productos de su
finca o de su cultivo;

XXIV. Cualesquiera otros actos de naturaleza -
análoga a los expresados en este código.
En caso de duda, la naturaleza comercial
del acto será fijada por arbitrio judi-
cial."

Cualquier actividad, como nosemos apreciar, será comercial, - salvo que no se encuentre contenida en el artículo antes citado o que así lo determine la autoridad judicial.

Por actividades industriales debe entenderse la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores. En esta gama tan amplia nosemos comprender la actividad minera y en general, la industrial, comprendiendo dentro de la misma, en forma enunciativa, la industria automotriz, textil, alimenticia, química, metal-mecánica, de la construcción, etc.

Consideramos que sería difícil clasificar como industrial la simple conservación de materias primas pues, no siendo la acumulación de inventarios de una empresa industrial, - consideramos que toda actividad de simple conservación tiene el carácter de comercial.

Por lo que toca a las actividades agrícolas, debemos entender que se refieren a la siembra, cultivo, cosecha y primera enajenación de los productos obtenidos, siempre y cuando no sean objeto de una transformación industrial. Las personas que realizan actividades agrícolas por lo general, tienen un tratamiento fiscal especial, con lo que se busca fomentar la realización de ese tipo de actividades.

La actividad ganadera es aquella que tiene por objeto la cría y engorda de ganado, aves y animales, así como su primera enajenación.

La pesca es la captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, así como su primera enajenación.

La silvícola tiene por objeto el cultivo de bosques y montes, así como la primera enajenación de sus productos.

Respecto de estas cuatro últimas, la transformación de los productos obtenidos o las ulteriores enajenaciones, serán consideradas como actividades industriales o comerciales, respectivamente.

Por lo tanto, la persona física que realice actividades empresariales, tendrá su domicilio en el lugar donde haya establecido el principal asiento de sus negocios, esto es, el centro de decisión de dichas actividades.

El segundo supuesto que señala el Código Fiscal de la Federación para el domicilio fiscal de las personas físicas se refiere a aquéllas que, sin realizar actividades empresariales, prestan servicios profesionales independientes.

El domicilio fiscal para las personas físicas que prestan servicios profesionales independientes, conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, será el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

El tercer y último caso que se refiere a las personas físicas que no se ubiquen dentro de los supuestos anteriores, tendrán como domicilio fiscal el lugar donde tengan el asien-

to principal de sus actividades.

En todos los casos, el contribuyente persona física tiene la obligación de informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito-Público respecto de la ubicación de su domicilio, pero la ubicación del domicilio en estricto sentido la decide la persona física, en cualesquiera de los casos que se analice.

La libertad domiciliaria, y directamente en relación con la misma, la libertad de residencia, es plena desde el momento en que la persona física decide el lugar en el que realizará sus actividades.

Pasando a las personas morales, el Código Fiscal de la Federación, para determinar cual será su domicilio fiscal, -- prevé dos supuestos, el primero para residentes en el país y el segundo para residentes en el extranjero.

Por principio, debemos determinar lo que, para efectos fiscales, es una persona moral.

En materia común, son personas morales, conforme al artículo-25 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, los siguientes:

"Art. 25. Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la

fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal:

- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
y
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, - - científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no -- fueren desconocidas por la ley.

Para efectos fiscales, y en concreto, en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son personas morales las que señala en su artículo 5, el cual dice:

"Art. 5. Cuando en esta ley se hagan mención a sociedades mercantiles, se considerarán incluidos los organismos descentralizados que realizan preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito ..."

Hay otro tipo de personas morales previsto en las leyes fiscales, que son las personas morales con fines no lucrativos.

Dichas personas son las asociaciones y sociedades civiles, las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión y en general, las personas morales distintas de las señaladas en el artículo 5 citado.

Estas personas no son contribuyentes para efectos del Impuesto Sobre la Renta, a menos que perciban ingresos por dividendos pagados por sociedades mercantiles residentes en el país (5).

En virtud de lo anterior, hay ciertas obligaciones a cargo de los miembros de este tipo de sociedades que son cumplidas por estas últimas, pero los obligados fiscalmente, son los primeros.

Respecto al domicilio fiscal de las personas morales, como dijimos, existen dos supuestos.

El primero se refiere a las personas morales residentes en territorio nacional, en tal caso, su domicilio fiscal será el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

En este sentido, lo que mencionamos respecto de las personas físicas, en el caso de las morales, son sus órganos de administración los que deciden la ubicación de su administración principal, esto es, su domicilio, por lo que también en este caso, la persona moral tiene libertad domiciliaria.

El segundo caso se refiere a la persona moral residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.

(5).- V.; Vid. Arts. 68 y 73.

Por establecimiento permanente, remitiéndonos a la Ley del --
 Impuesto Sobre la Renta, debemos entender lo que señala el --
 artículo 2:

"Art. 2. Para efectos de esta ley, se conside-
 ra establecimiento permanente cualquier lugar
 de negocios en el que se desarrollen, parcial
 o totalmente, actividades empresariales.

Se entenderá como establecimiento permanente,
 entre otros, las sucursales, las agencias, --
 las oficinas, las fábricas, los talleres, las
 instalaciones, las minas, las canteras o cual-
 quier lugar de exploración o extracción de re-
 cursos naturales ..."

En tales términos, debe entenderse por establecimiento perma-
 nente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen --
 parcial o totalmente, actividades empresariales.

El domicilio fiscal de la persona moral residente en el ex---
 tranjero será el establecimiento permanente que tenga en Méxi-
 co, y en caso de ser varios, el local en donde se encuentre --
 la administración principal, o en su defecto, el que designen.

Con esto último vemos, más que claramente, la plena validez --
 de la libertad domiciliaria a que hicimos referencia en la ---
 primera parte de este capítulo.

El problema surge con el último párrafo del Artículo 10 -
 del Código Fiscal de la Federación, relacionado directamente -

con el cuarto párrafo del Artículo 27 del mismo Código Fiscal. Ambas disposiciones señalan lo siguiente:

"Art. 10 ...

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto.

Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18."

"Art. 27. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen -- de conformidad con este artículo y en los que la -- propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; -- ..."

La contradicción entre la libertad domiciliaria a que hemos ve nido haciendo referencia y la facultad conferida a la autoridad fiscal para minimizar aquella creemos que es notoria. No pueden coexistir la libertad de la persona para variar su domicilio y la facultad de la autoridad para señalarlo.

Pasaremos a analizar, por otra parte, el concepto de residencia en materia fiscal.

CAPITULO SEGUNDO

Concepto de Residencia en Materia Fiscal

2.1 El concepto jurídico de residencia

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, nos señala que Domicilio es "morada fija y permanente; el lugar en que legalmente se considera establecida una persona para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos."

Asimismo, Residencia es la "acción o efecto de residir", entendiéndose por residir el "estar de asiento en un lugar".

Así entendidos ambos conceptos podemos establecer, por principio, que son distintos.

La diferencia, desde nuestro modo de ver, estriba en que uno es género y el otro es especie. El estar de asiento en un lugar, sin que respecto al lugar exista una determinación concreta, esto es, si ese lugar es un espacio relativamente extenso, no se opone a que dentro del mismo se señale una morada fija y permanente.

Como lo hemos venido exponiendo, consideramos que la diferencia esencial que existe entre residencia y domicilio es la relacionada con su naturaleza casuística, esto es, la residencia, entendida como espacio, es el género del domicilio.

"El domicilio se diferencia de la residencia, en que no implica, como acontece en cuanto a esta última, que el sujeto -- debe permanecer de hecho en determinado lugar: puede incluso no haber estado nunca en él, y sin embargo, tener allí su domicilio, siempre que haya fijado en él la sede principal de -- sus negocios o intereses; el domicilio, por eso, suele denominarse res iuris."(6)

Respecto a la residencia, podríamos señalar que falta hacer mención de otros diversos elementos del concepto y que varían en relación con la materia dentro de lo que se trate.

Tales son, por ejemplo, la persona, autoridad u órgano que determina el espacio dentro del que se podrá considerar a al--- quien como residente; otro es el tiempo, esto es, si se requiere algún período de tiempo para adquirir la calidad de residen te en un lugar, e independientemente de la constitucionalidad de esa limitación temporal, cuales serían las consecuencias de esa consideración; y así, podríamos encontrar más.

Señalar un concepto general resulta pues, un tanto difícil. Por ello nos limitaremos a indicar de manera breve, los elemen tos que creemos esenciales y uniformes en el concepto jurídico de residencia, los cuales son, a saber:

- a) La existencia de un lugar determinado;

(6) Messineo, Francisco. Manual de Derecho Civil y Comercial, Ed. Jurídicas Europa América. Buenos Aires, 1971, t.II p.135.

- b) La relación de hecho entre el lugar y la persona; y
- c) Las consecuentes vigencia y validez de un sistema de normas dentro de ese lugar determinado.

La existencia de un lugar nos invoca la idea de un territorio, proporcionalmente extenso y determinado por quien tiene poder para ello, dentro del cual conviven una serie de personas, que están domiciliadas en el mismo y que se les reconoce, tanto entre sí como en el exterior, la calidad de residentes en dicho territorio.

Quien determina la extensión del territorio a que hacemos referencia, en la mayoría de los casos, es el legislador, puesto que es en la ley, y dentro de nuestro Estado de Derecho, solo en la ley, donde se puede reglamentar la extensión y número de las divisiones que se hagan del territorio nacional o estatal, conforme a sus respectivas competencias.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos numerosas disposiciones en las que se otorgan facultades en materia territorial, como por ejemplo, los siguientes artículos:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad...

III. Para formar nuevos Estados dentro de los límites de los existentes, siendo necesario el efecto:..."

"Art.42. El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los rócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional, y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional."

Y así podríamos señalar muchas más, lo importante es -- resaltar que, ya sea en la Constitución o en la ley, es ahí -- donde se determina el espacio dentro del cual una persona es -- residente.

El espacio puede ser más o menos amplio, dependiendo de la materia de que se trate, pero es, en todo caso, genérico al domicilio.

La residencia, nos señala Romero del Prado." ... es el lugar de la habitación real de la persona, que puede estar en el lugar del domicilio o en otro, y que crea entre la persona y el lugar, una relación de hecho semejante a la que deriva del domicilio, - pero mucho menos estable." (7) concepto al que agregaríamos: mis ma relación que determina la aplicabilidad de un cuerpo de normas jurídicas vigentes en un territorio determinado.

Así pues, podríamos señalar que la persona, al ocupar un lugar determinado en la ley y con el cual tiene una relación de hecho, es sujeto de las disposiciones jurídicas vigentes en dicho espacio; en tal lugar la persona reside y con ello, podemos sentir que se determina el concepto jurídico de residencia.

Durante mucho tiempo se ha discutido sobre la relación de los conceptos domicilio y residencia pero, como señalamos en el capítulo anterior, el domicilio es, en todo caso, determinado -- por la persona, de tal forma que sea ahí donde cumpla con sus -- obligaciones y pueda ejercitar sus derechos.

La persona puede ocupar lugares distintos a su domicilio, pero mientras la persona tenga, por elección propia, el principal asiento de sus actividades en un lugar determinado, esencialmente específico al de residencia, o donde radique con el propósito de residir, su domicilio seguirá siendo ese mismo lugar.

(7).- Romero del Prado, Victor. Derecho Internacional Privado. Ediciones Assandri Córdoba, Argentina 1961. V.1 pág.649.

El domicilio se encontrará en un espacio específico que puede ser ya sea dentro de un país, un estado o municipio, - dependiendo de la materia que se trate, y estará ese mismo espacio dentro del lugar de residencia de la persona.

Por ejemplo, una persona residente en el territorio nacional, tiene su domicilio en la casa "X" de la avenida "Y" - de la población "Z".

Por último, y como arriba señalamos, podemos tomar como concepto jurídico de residencia el siguiente:

Es el lugar de la habitación real de la persona y que crea entre la persona y el lugar, una relación de hecho semejante a la que deriva del domicilio, pero mucho menos estable, misma que determina la aplicabilidad de un cuerpo de normas jurídicas vigentes en un territorio determinado.

2.2 La residencia en materia fiscal

Por lo hasta ahora expuesto, se nos podrá criticar que - hemos procedido a analizar el concepto jurídico de residencia y de domicilio en materia común, esto es, partiendo del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal; y que en materia fiscal dichos - conceptos operan de forma distinta.

En estricto sentido creemos que si deberían operar en forma distinta, y de hecho en tratándose de residencia, así actúa; pero lo cierto es que en nuestro sistema jurídico existe un orden jerárquico conforme al cual una norma inferior no puede contradecir los preceptos jerárquicamente superiores.

Y así, tanto la legislación fiscal como la civil deben de ser congruentes con las disposiciones constitucionales.

De esta manera, nuestro análisis parte y se sustenta en el orden constitucional, en donde se regula la libertad de residencia y la libertad domiciliaria.

Por otra parte, las disposiciones relativas a la residencia y al domicilio tanto en materia común como en materia fiscal, aunque operan en casos y en forma distinta, no se oponen entre sí. Mismo que sucede con los conceptos de residencia y domicilio.

En materia fiscal, el motivo principal por el que la residencia de las personas es importante, deriva de la responsabilidad tributaria que tengan en dicho lugar, así como de la facultad de la autoridad fiscal de aplicar las normas tributarias a las personas con residencia dentro de su circunscripción.

Lo anterior se deriva de lo señalado por el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual indica:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir con los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En efecto, no se limita la libertad de la persona para mudar su residencia, pero si se le obliga a contribuir con los gastos públicos del lugar en que resida.

Por otra parte, el legislador tiene la facultad para fijar la manera según la cual se deberá contribuir. En este sentido vemos que el Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala:

"Art. 73. El Congreso tiene facultad:
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;..."

Asimismo, tiene facultad para determinar ante que autoridad deberán contribuir, correspondiente a su domicilio.

Lo importante, en este aspecto, es indicar que la ley fiscal solo podrá señalar los casos en virtud de los cuales serán aplicables a una persona residente en un territorio determinado, las leyes fiscales.

Las personas, que conforme a lo dispuesto por la legislación fiscal, sean consideradas como residentes en el extranjero, - no por el hecho de tal consideración, no tienen obligación de contribuir pues, como en el caso de los impuestos al ingreso y al comercio exterior, estos se aplican inexorablemente. Pue de señalarse un tratamiento distinto al residente en el ex---tranjero, pero no está exento.

En resumen, podemos considerar a la residencia fiscal como el lugar de la habitación real del contribuyente, misma que de---termina la aplicabilidad de un cuerpo de normas jurídicas en materia fiscal, vigentes en un territorio determinado.

2.3 Los sujetos residentes

Es en el Código Fiscal de la Federación donde se establece el principio básico de residencia respecto de los sujetos resi---dentes. Dicho principio o base, está redactada así:

"Art. 9. Se consideran residentes en el terri---torio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habi---tación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

- b) Los de nacionalidad mexicana que sean - funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, así cuando por el carácter - de sus funciones permanezcan en el ex-- tranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional."

Como podemos ver, de la lectura se desprende que el legislador, al fijar el concepto de residencia, hace referencia como espacio genérico, al del territorio nacional, entendiendo - por tal el correspondiente a los Estados Unidos Mexicanos.

El Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"Art. 8. Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de -- los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial."

Así expuesto, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece:

"Art. 42. El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico.
- IV. La plataforma continental y los rócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores, y
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional."

Respecto a las personas que pueden adquirir la calidad de residentes en el país para efectos fiscales, entendemos que -- pueden ser físicas o morales; respecto a las personas físicas, deben entenderse limitativamente a aquéllos con plena capacidad de goce, aún actuando por medio de representante.

En efecto, las personas que conforme al Artículo 450 del Código Civil, tengan limitada su capacidad de ejercicio, no -- por ese hecho dejan de ser contribuyentes.

En el caso de que un menor o alguna persona en estado de interdicción, por conducto de su representante legal, realice un acto que fiscalmente esté gravado, quien deberá declarar y enterar dicho gravámen será el mismo representante, a cargo claro está, de su representado.

En el caso de que el representante del incapacitado no cumpliera con esta obligación, su responsabilidad será solidaria, e incluso, puede procederse contra sus bienes para exigir el pago de las contribuciones omitidas.

Lo anterior lo señala el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

"Art. 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:...

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

Podríamos decir que toda persona, por el simple hecho de serlo, tiene capacidad de goce. En efecto, en principio en -- Derecho Civil, pero no puede considerarse como contribuyente, por ejemplo, al concebido pero no nacido.

En dicho caso, cubría la duda de si su responsabilidad fiscal estaría sujeta a la condición suspensiva de que nazca vivo y viable. Creemos que no, su obligación fiscal surge cuando su capacidad de goce es plena.

En el Código Fiscal se establece:

"Art. 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

Si la situación jurídica del concebido en virtud de la cual su capacidad de goce se encuentra sujeta a la condición de que nazca vivo y viable, su obligación fiscal seguirá la misma suerte.

Pensemos en materia del Impuesto Sobre la Renta, si el concebido percibe algún ingreso antes de que nazca, no estará obligado a hacer pagos provisionales, pues no se sabe si puede percibir algún ingreso, pero en caso de que la condición suspensiva se realice, se computará el ingreso obtenido y se deberá pagar el impuesto por la suma correspondiente. El obligado a presentar la declaración y hacer el pago respectivo será, luego entonces, quien ejerza la patria potestad.

En resumen, consideramos que, respecto a las personas físicas, pueden ser contribuyentes todos aquellos que por derecho puedan ser sujetos de obligaciones, y dichas personas físicas estarán obligadas, en tal virtud, al pago de las contribuciones que marquen las leyes.

El contribuyente persona física está obligado al pago de las contribuciones respecto del lugar en que reside, esto es, debe pagar impuestos en el lugar que la ley le considere como residence. Así pues, la persona física debe contribuir con los gastos públicos tanto de la Federación como del Estado y Municipio en que resida.

No obstante lo antes dicho, en forma alguna puede limitarse la libertad de la persona física a mudar el lugar de su residencia.

Respecto a las personas morales, la condición de sujeto residente opera de forma semejante al de las personas físicas.

Su obligación fiscal, a diferencia de las físicas, nace desde el momento en que actúan como personas morales, aún cuando la persona moral no esté constituida legalmente. Las sociedades de hecho, esto es, las sociedades que, no inscritas en el Registro Público de Comercio, se hayan exteriorizadas como tales frente a terceros, tienen personalidad jurídica, en virtud de lo cual, -- también están sujetas a las obligaciones que les imponen las leyes fiscales.

Esto nace a virtud de una reforma a la ley General de Sociedades Mercantiles ya que, anteriormente, no se les reconocía personalidad jurídica; la reforma al artículo 2 de dicha ley se hizo en 1943. "... al declarar que tienen personalidad jurídica las sociedades que se hayan exteriorizado como tales frente a terceros, aunque no estén inscritas en el Registro de Comercio." (b)

(b). Quintanilla Collin, Roberto. Derecho Mercantil. Dr. Porrúa, México 1961, p'g. 231

La tierra en que una persona moral adquiere la residencia fiscal en un lugar determinado es la que derive de sus estatutos sociales, esto es, en toda acta constitutiva de personas morales se requiere que se señale el domicilio que tales personas tendrán, o en su defecto, el lugar en el que podrán establecer su domicilio (9), y a falta de uno y otro, se entenderá por su domicilio aquél en el que establezcan su administración principal. (10)

En la ley del Impuesto Sobre la Renta se toman en cuenta tres elementos para determinar al contribuyente del Impuesto, -siendo a saber: la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente, este último ligado íntimamente al de residencia.

El Artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala:

" Art. 10. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

(9).-V.; Vid. Art. 6 Procc. VII Ley General de Sociedades Mercantiles.

(10).-V.; Vid. Art. 33 Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.

- II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, -- cuando no tenga un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento."

De acuerdo con lo anterior, los residentes en México, sin importar la nacionalidad ni lugar en donde se ubique la fuente de riqueza, estarán obligados al pago del impuesto Sobre la Renta respecto de todos los ingresos que obtengan.

En el caso de contribuyentes residentes en el extranjero, se preve el supuesto de que tengan un establecimiento permanente dentro del territorio nacional, en virtud de lo cual, para que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, deben cumplirse dos requisitos: que tengan un establecimiento permanente y que dicho establecimiento obtenga ingresos.

Al respecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

"Art. 20. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talle-

res, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, -- cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral que -- tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el Artículo 30., o que tengan existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas -- por cuenta del residente en el extranjero, se considerará que existe establecimiento permanente -- en relación a todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero, -- aún cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional.

En los contratos de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero, cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero.

Tratándose de servicios de construcción de obra, -- instalación, mantenimiento o montaje en bienes muebles o por actividades de inspección relacionadas --

con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 365 días naturales."

"Art. 3o. No se considerará que constituya establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de obtener información para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro, de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares."

Cabe agregar que el Impuesto Sobre la Renta recae solamente sobre los ingresos atribuibles al establecimiento, y no a la actividad en sí, consideración acertada por parte del legislador puesto que el objeto y el sentido de la ley del Impuesto Sobre la Renta es el ingreso, no la actividad.

Por lo que toca al concepto de fuente de riqueza consideramos que, después de la residencia, es el segundo elemento para determinar a los sujetos del Impuesto Sobre la Renta. Conforme al artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes citado, podrá definirse como el lugar donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto. Se deberá de pagar el impuesto sobre la renta en México cuando en él este ubicada la fuente de riqueza.

Los conceptos anteriormente relacionados son aplicables tanto a personas físicas como morales, ya sean residentes en territorio nacional o en el extranjero, por lo que, en la parte relativa, señalaremos el tratamiento específico que les da la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.3.1 Personas físicas.

Es sabido que la Federación está constituida por una serie de estados libres y soberanos en cuanto a su régimen interior, y que en virtud de ello, hay ciertas materias, como la civil y electoral, para las que se aplican conceptos de residencia limitados a los territorios que comprenden dichos estados.

En materia fiscal federal esto no ocurre así, las personas pueden ser ya sea residentes en territorio nacional o en el extranjero.

Como comentamos, respecto de las personas físicas, el Código Fiscal de la Federación establece:

"Art. 9 Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A Las siguientes personas físicas:

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

Tenemos pues, dos supuestos. En el primero se señalan -- tres requisitos para ser considerado como residente en el territorio nacional. Esto es, que la persona establezca su casa habitación en México, es decir, su domicilio; y como vimos, en el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y -- para toda la República en Materia Federal, de aplicación su-- pletoria en materia fiscal, se establece que el domicilio de-- las personas físicas, será aquel en el que residan con el pro-- pósito de establecerse en él; a falta de aquél, el lugar en el que tenga el principal asiento de sus negocios; y a falta de -- uno y otro, el lugar en que se halle.

Como vemos, este primer requisito podría considerarse que se -- cumple, para las personas físicas, por el simple hecho de in-- gresar al territorio nacional.

Respecto al tiempo, que vendría a ser el segundo requisito, el precepto en estudio señala que la persona domiciliada en el -- país, para ser considerada como residente en el territorio na-- cional, no debe permanecer en otro por más de 183 días, conse-- cutivos o no , del calendario de que se trate. Por tanto, la -- persona que por sus actividades deba permanecer por períodos -- largos de tiempo en el extranjero, solo sería considerada como residente en el país si permanece en él la mayor parte del año. Esto se desprende de la estimación que hace el legislador de-- que la persona obtiene la mayor parte de sus ingresos en el -- lugar en que resida más tiempo.

Pero existe la posibilidad de que la persona resida en tres o más lugares en el año y en ninguno permanezca por más de 183 -- días al año, esto daría como consecuencia que la persona no --

sería considerada como residente, para efectos fiscales, en ninguno de ellos, lo que conduciría a una elusión fiscal de las contribuciones de dicha persona.

Previendo esto, el legislador establece, como tercer requisito, el que la persona acredite haber adquirido su residencia para efectos fiscales en algún otro país, con lo que se acreditaría a su vez, que dicha persona es sujeto fiscal en otra nación.

El segundo caso que señala el Código Fiscal se refiere a aquellos funcionarios públicos que, aún por sus funciones, deban permanecer fuera del país, no trascendiendo el período en que, de hecho, radiquen en el mismo.

Este caso se refiere, básicamente, al personal diplomático; esto no significa que sean los únicos, por ello se señalan, en general, a los funcionarios o trabajadores del Estado. A este respecto, la Constitución establece:

"Art.108. Para los efectos de las responsabilidades a que alude este título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros de los poderes Judicial Federal, y Judicial del Distrito Federal, a los funcionarios y empleados, y, en general a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal..."

Por lo tanto, al referirse en general, a cualquier servidor público, se hace referencia a cualquier empleado del Estado.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su parte general establece cual es el objeto y quien es el sujeto del impuesto al ingreso.

El Artículo 74, primer párrafo, señala:

"Art. 74.- Están obligados al pago del Impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, así como por los ingresos en servicio en los casos que señale esta Ley.

También están obligadas al pago del impuesto - las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales en el país a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento..."

De aquí podemos deducir quienes son los sujetos y cual es el objeto del impuesto al ingreso de las personas físicas. Por lo que toca a los sujetos, estos serán las personas físicas; y respecto al objeto, los ingresos en efectivo, en bienes y en crédito que perciban dichas personas, así como los ingresos en servicios que en casos específicos señale la ley.

Es pertinente aclarar que, respecto a las personas morales con fines no lucrativos, que comprenden las asociaciones y sociedades civiles, sociedades cooperativas, sociedades de inversión y en general, cualquier persona moral distinta de una sociedad mercantil, reguladas, las primeras, en el Título III y las últimas, en los Títulos II y VII ambos de la Ley del Impuesto ---

Sobre la Renta, que obtengan ingresos, los contribuyentes del impuesto lo serán sus integrantes, es decir, personas físicas o sociedades mercantiles.

A las personas morales con fines no lucrativos se les ha denominado "sujetos transparentes", ya que los ingresos que perciben son, en última instancia, de sus integrantes. Cabe señalar que, aun cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta les reconoce personalidad jurídica, las mismas personas morales reciben un tratamiento especial, pues no las considera contribuyentes del Impuesto sobre la Renta; los contribuyentes serán sus integrantes, ya sean personas físicas, sociedades mercantiles u otras personas morales, respecto de las cuales se seguirá la misma regla.

No obstante lo anterior, la Ley del Impuesto Sobre la Renta -- les impone ciertas obligaciones y les confiere ciertos derechos; sin embargo, el verdadero contribuyente, en última instancia, es la persona física.

Lo anterior es con objeto de precisar quien es el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta cuyos ingresos son considerados como otros ingresos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Por lo anterior, los sujetos del Título IV, en principio, lo serán las personas físicas, por estar estructurado y por contener disposiciones destinadas a gravar a esta clase de personas; pero en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales, como es el caso de las asociaciones o sociedades civiles, son sujetos de derecho y obligaciones pues están

obligados a llevar contabilidad, a efectuar retenciones, a ---
 presentar declaraciones y hacer pagos provisionales, etc.

Hasta el 31 de diciembre de 1960, el Impuesto Sobre la -
 Renta se causaba atendiendo en ocasiones al sujeto que reali--
 zaba el hecho generador del crédito fiscal, a la actividad ---
 realizada, o sea, al objeto de la ley, o a ambos. Si una so---
 ciedad se dedicaba de hecho, a realizar actividades industria--
 les o comerciales, estaría sujeta al pago del Impuesto Sobre -
 la Renta como empresa, independientemente de que se tratara --
 de una asociación o sociedad de carácter civil y aunque sus -
 fines fueran de los establecidos por los 2670 y 2688 del Códig--
 o Civil para el Distrito Federal, respectivamente.

De acuerdo con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, uni--
 camente se atiende al sujeto, independientemente de la activi--
 dad que realice. Si se trata de una sociedad mercantil, ésta -
 deberá cumplir con las obligaciones señaladas en los Títulos -
 II y VII y hacer el pago del Impuesto Sobre la Renta corres--
 pondiente en los términos de dichos títulos. Si se trata de una
 persona física, ésta deberá cumplir con todas las obligaciones
 y cubrir el Impuesto Sobre la Renta en los términos señalados
 en el Título IV. Si se trata de una persona moral distinta de
 las señaladas en el Título II, aunque tenga derechos y obliga--
 ciones, no será contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, --
 sino que los auténticos contribuyentes lo serán las personas -
 físicas o sociedades mercantiles que la integran.

Desde 1979, en el entonces Título III de la Ley del Impuesto -
 Sobre la Renta, que correspondía al impuesto de las personas -

físicas, se incluyó a la consideración, como objeto del impuesto, además de los ingresos en efectivo o en bienes, los que se percibirán en crédito, ingreso que únicamente estaba reservado a las actividades de carácter empresarial, esto es, para aquellas personas que tributaban bajo el Título II.

Resumiendo, los sujetos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta serán las personas físicas; también lo serán dichas personas cuando los ingresos los obtengan las personas morales a que se refiere el Título III.

El objeto será el ingreso en efectivo, en especie, en crédito o en servicio que le procure al sujeto una utilidad, en los términos de los capítulos correspondientes.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se señala:

"Art. 10.- Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

Como puede apreciarse, los conceptos de residencia y domicilio en el caso del Impuesto al Valor Agregado son totalmente irrelevantes puesto que se aplica respecto de la actividad realizada por la persona, y no a la persona misma, como es el

caso del Impuesto Sobre la Renta.

Para regular el tráfico de mercancías provenientes del -- extranjero o dirigidas hacia el extranjero, la Ley Aduanera -- establece reglas que obligan a las personas que intervienen -- en dicho tráfico a realizar ciertas actividades o a pagar cier-- tos créditos a fin de permitir el libre comercio internacional.

En la Ley Aduanera, al igual que en la Ley del Impuesto al Va-- lor Agregado, pierde relevancia el concepto de residencia, --- pues el sujeto obligado es aquél que realiza el tráfico inter-- nacional de mercancías, y puede ser, en cualquier caso, tanto residente en el territorio nacional como residente en el ex--- tranjero.

Antes de 1981 las disposiciones que regulaban los ingre-- sos obtenidos por personas físicas residentes en el extranjero estaban muy dispersas.

Ya en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se agrupan bajo un solo título las disposiciones relativas a los ingresos ob-- tenidos por residentes en el extranjero.

Es precisamente la fracción III del Artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes transcrita la que justifica la - creación de éste Título V, que se refiere a los ingresos obte-- nidos por residentes en el extranjero, cuya fuente de riqueza por dichos ingresos se encuentre en territorio nacional.

El concepto fuente de riqueza atiene al lugar en donde se -- obtiene, procesa o genera el ingreso objeto del impuesto y es

precisamente en el presente Título V en donde se precisa en -- qué casos se ubica la fuente de riqueza en México, señalando-- se asimismo, el objeto, llámase acto u origen, que da lugar al pago del impuesto.

El Artículo 144 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala:

"Art. 144.- Están obligados al pago del Impuesto - Sobre la Renta conforme a este título los resi--- dentes en el extranjero que obtengan ingresos --- en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos - efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al - residente en el extranjero, inclusive cuando le - eviten una erogación.

Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del - contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en éste título.

Para los efectos de este Título, no se considerará ingreso del residente en el extranjero el impuesto al valor agregado que traslade en los tér-

minos de Ley.

Cuando en los términos de este Título está previsto que el impuesto se pague mediante retención y la contraprestación no se hubiere efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad -- equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación.

El impuesto que corresponda pagar en los términos de este Título, a excepción de lo señalado en el artículo 161 de esta Ley se considerará -- como definitivo y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas."

Agregaremos que, como casi todos los pagos se efectúan a través de retención del impuesto que debe hacer la persona que haga los pagos, y toda vez que la Ley del Impuesto Sobre la -- renta no precisa en que momento debe hacerse el entero de la retención, en este caso será aplicable lo dispuesto por la -- fracción I del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, que establece que tratándose de personas obligadas a efectuar retenciones, el pago deberá hacerse

mediante declaración a más tardar el día 11 o al siguiente día hábil si aquél no lo fuera, del mes inmediato posterior al que hubiere hecho la retención.

2.3.2 Personas Morales

Hemos analizado ya a personas físicas y ahí hicimos un análisis del tratamiento fiscal de las personas morales con fines no lucrativos.

respecto a las personas morales vimos que son consideradas como residentes en el territorio nacional aquéllas que hayan establecido en México su administración principal.

Consideramos como administración principal de la persona moral al órgano o persona encargados del manejo de sus operaciones, con poder de decisión y disposición bastante como para que sus actos se entiendan como los principales de dicha persona moral.

Cabría ahora el señalar cuales serían los tipos de personas -- morales que en materia fiscal son consideradas como residentes.

Como apuntamos, no todas las personas morales son consideradas como sujetos pasivos en materia fiscal.

En cambio, hay figuras jurídicas a las que se les da un tratamiento fiscal similar al de las personas morales, como es el caso de la asociación en participación y el fideicomiso.

En materia común, son consideradas como personas morales las -- señaladas por el Código Civil para el Distrito Federal en ---

Materia Civil y para toda la República en Materia Penal.

El artículo 29 de dicho Código está redactado:

"Art. 29. Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las Instituciones corporativas de carácter público reconocidas por la Ley;
- III. Las Sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción III del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas, y
- VI. Las asociaciones estudiantiles de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desautorizadas por la Ley."

De acuerdo con lo cual, están sujetos a las normas legales vigentes en el territorio nacional, cuando dichas personas realicen actos dentro del mismo.

En especial, las personas morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Existen en nuestro sistema jurídico figuras asimilables a la persona moral, como es el individuo y la asociación en participación, pero ninguna de ellas tiene personalidad jurídica.

ca propia, por que con razón, las leyes fiscales señalan como obligados por las actividades que se realicen por medio de -- dichas figuras a personas específicas, como es el fiduciario, en el caso del fideicomiso, y el asociante, en el caso de la asociación en participación.

La Ley fiscal, y en concreto, la Ley del Impuesto Sobre la -- Renta, se excede en esta consideración al no considerar como contribuyentes de dicho impuesto a las personas morales con -- fines no lucrativos.

Como apuntamos con anterioridad, la consideración que ha -- ce la ley fiscal limita el número de sujetos persona moral -- para efectos fiscales.

En el caso de las sociedades mercantiles irregulares, como -- comentamos, la ley fiscal les da el mismo tratamiento que la ley mercantil, en especial, la Ley general de Sociedades Mer-- cantiles, la cual establece:

"Art.2o. Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen perso-- nalidad jurídica distinta de la de los socios.

salvo el caso previsto en el artículo siguiente, no podrán ser declaradas nulas las sociedades -- inscritas en el Registro Público de Comercio.

Las sociedades no inscritas en el registro Pú-- blico de Comercio que se hayan exteriorizado--- como tales frente a terceros, consten o no en -- escritura pública, tendrán personalidad jurídica.

Las relaciones internas de las sociedades irregulares se regirán por el contrato social respectivo y, en su defecto, por las disposiciones generales y por las especiales de esta ley, según la clase de sociedad de que se trate.

Los que realicen actos jurídicos como representantes o mandatarios de una sociedad irregular, responderán del cumplimiento de los mismos frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que hubieren incurrido, cuando los terceros resultaren perjudicados.

Los socios no culpables de la irregularidad, podrán exigir daños y perjuicios a los culpables y a los que actúen como representantes o mandatarios de la sociedad irregular."

En tal virtud, cabe considerarlos como personas morales susceptibles de ser sujetos pasivos de la relación tributaria.

Por último, sería conveniente señalar que la Administración Pública Federal está obligada a pagar contribuciones únicamente cuando así lo señalen las leyes conforme al Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

"Art. 10.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos - conforme a las leyes fiscales respectivas; las dis

posiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente..."

Como apuntamos, con anterioridad, tanto los residentes en territorio nacional como en el extranjero están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado por las operaciones que realicen en el territorio nacional, no siendo relevante al efecto su residencia o domicilio.

Existen disposiciones en la Ley Aduanera de interés para nuestro estudio, pero por lo que toca a los sujetos y al objeto del impuesto, por tratarse de impuestos que gravan actividades en el territorio nacional, no es relevante para nuestro análisis de residencia y domicilio.

Apuntado lo anterior, corresponde ahora analizar las facultades de la autoridad fiscal en materia domiciliaria.

CAPITULO Tercero
Competencia de la autoridad fiscal
en materia domiciliaria

3.1 La Obligación Fiscal.

Podríamos señalar que por obligación fiscal entendemos el vínculo jurídico entre una persona física o moral y el estado, por el que la primera deberá pagar una contribución, realizar y, en su caso, abstenerse de realizar determinados actos señalados en la ley fiscal.

La obligación fiscal deriva de una relación tributaria, la cual se origina cuando una persona física o moral materializa con su actividad la hipótesis abstracta establecida por la ley fiscal.

En la relación jurídica intervienen básicamente dos sujetos: el sujeto activo, titular y beneficiario del derecho, y - el sujeto pasivo, el obligado. En virtud de la relación citada, el sujeto pasivo deberá realizar directa o indirectamente cierta actividad en beneficio del sujeto activo, teniendo ésta por lo general, un contenido económico, específicamente calificado como contribución, misma que no siempre incide en el patrimonio del sujeto pasivo en virtud de la posibilidad que tiene en algunos casos, de trasladar la carga del impuesto al patrimonio de un tercero.

Los sujetos pasivos de la relación tributaria pueden ser mexicanos o extranjeros.

En efecto, el Artículo 31 de la Constitución señala:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:...

IV. Contribuir con 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 la simple lectura se podría afirmar que solo los mexicanos - están obligados al pago de contribuciones, pero al respecto, la Ley de Nacionalidad y Naturalización dispone lo siguiente:

"Art. 32.- Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen la generalidad de la población donde residen ..."

Creemos que el Artículo antes transcrito no se opone a la Constitución, por lo que tanto nacionales como extranjeros deben contribuir a los gastos públicos.

En materia fiscal los sujetos pasivos se clasifican, para su análisis, en sujeto pasivo directo, indirecto y circunstancial.

Sujeto pasivo directo es aquél a quien repercute el impuesto y está obligado en lo personal ante la autoridad fiscal.

Sujeto pasivo indirecto es aquél que paga el impuesto sin estar obligado a enterarlo a la autoridad fiscal, no existiendo una relación jurídica directa entre ambos.

En este caso el impuesto se paga a través de un tercero, el -- cual si tiene obligación directa con la autoridad fiscal.

Sujeto pasivo circunstancial es aquél obligado a una -- carga fiscal en virtud de un adeudo ajeno y que asume a virtud del incumplimiento o incapacidad de un tercero. Tal es el caso por ejemplo, de los incapacitados.

Ahora bien, la obligación fiscal puede dividirse en dos:

- a) La obligación fiscal principal, que consiste en el pago de la contribución o tributo, y
- b) Las obligaciones secundarias, que pueden ser obligacio-- nes de hacer, de no hacer o de permitir.

Como ejemplos podemos senalar el efectuar pagos provisionales, respecto a la primera; y presentar declaraciones; permitir el ejercicio de las facultades de vigilancia de que están investidas las autoridades fiscales, a fin de cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente; no realizar actividades prohibidas por la ley, señaladas como infracciones fiscales, tales como llevar dos o -- más sistemas de contabilidad con distinto contenido, o la destrucción parcial o total de la contabilidad, respecto a las segundas.

Las obligaciones fiscales pueden ser clasificadas asimis-- mo, tomando en cuenta el contenido de las mismas; existen obli-- gaciones de contenido económico cuyo principal ejemplo lo es -- la obligación de cubrir la contribución y la de sus accesorios

impuestos y contribuciones, cuyo contenido es estrictamente jurídico, como es así en la obligación de presentar declaraciones; cancelarlas en el Registro Federal de Contribuyentes; o citar éstas en los expedientes en las promociones que se realicen ante las autoridades fiscales.

La obligación fiscal se extingue cuando se da cumplimiento a la misma, o bien por el paso del tiempo, (caducidad o prescripción), en caso de incumplimiento, la autoridad fiscal tiene a su alcance las facultades que le concede la ley para exigirlos.

Respecto al sujeto activo, es el capacitado para exigir el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo.

Creemos conveniente, una vez especificado que sujetos intervienen en la relación tributaria, el señalar los respectivos derechos y obligaciones, en especial, del sujeto activo.

3.2 el sujeto activo

Como acabamos de indicar, el sujeto activo es el acreedor de los tributos fiscales.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las entidades Federativas y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir -

sus presupuestos, en cambio el Municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados; el municipio solo tiene facultad para recaudarlos." (11)

La gama de disposiciones fiscales aplicables en materia local es amplísima por lo que pensamos que, para fines de nuestra investigación, basta que analicemos la legislación federal, en la que se establecen los impuestos a favor de la Federación, cuyo establecimiento está reservado exclusivamente a la misma.

La Federación, respecto a la relación tributaria, tiene obligaciones y facultades.

Las obligaciones pueden ser dos, principales o secundarias. Las principales consisten en el exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

"No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque -- no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio." (12)

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

(11).- Ernesto Flores, Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, Méx. pág. 53.

(12).- Ibid. p'g. 57.

"Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin uiscrimación alguna, según sus atribuciones." (13)

Las obligaciones secundarias son aquéllas que no están directamente relacionadas con el pago de contribuciones, tales como la resolución de consultas planteadas por los particulares, el respeto a las resoluciones administrativas favorables a los particulares, etc. (Art. 34 y 36 del Código Fiscal de la Federación).

Por otra parte, tenemos las facultades otorgadas a la autoridad fiscal para que pueda verificar e incluso exigir el cumplimiento de las normas impositivas. Estas son, básicamente, las correspondientes a visitas de inspección o visitas domiciliarias.

Este punto, el de las facultades, es parte esencial en nuestro análisis, por lo que creemos conveniente analizarlo en el punto siguiente.

3.2.1 Las facultades de la autoridad fiscal en materia domiciliaria

Como vimos en el capítulo primero anterior, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la que, en última instancia, corresponde la aplicación de las leyes fiscales.

(13) - Revisión 4604/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial núm. 9. pág. 297.

De esto, lo que nos interesa es el ejercicio de las facultades que en materia domiciliaria, corresponden a la Dirección General de Fiscalización, dependiente de dicha Secretaría, conforme a lo dispuesto por su Reglamento Interior, el cual dice:

"Art.60. Compete a la Dirección General de Fiscalización.

VIII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal."

Asimismo, en el mismo reglamento se concede igual facultad a las Administraciones Fiscales Regionales, con excepción de la práctica de auditorías (Art.133 fracc.X).

Por lo que toca a las facultades que las citadas autoridades pueden ejercer, cabe señalar que, por ahora, nos limitaremos a exponerlas.

Tales facultades están contenidas básicamente, en el Código Fiscal de la Federación en virtud de que se refieren al procedimiento aplicable a cualquier impuesto federal. Encontramos asimismo disposiciones en la Ley Aduanera; ambas las analizaremos en su conjunto.

Las leyes fiscales otorgan muy diversas facultades a las autoridades hacendarias, de entre estas encontramos la facultad (u obligación desde otro punto de vista) de recaudar las cantidades que por contribuciones, estén obligados a pagar los gobernados.

En México, por lo general las leyes fiscales son de carácter autoaplicativo, esto significa que es el propio contribuyente quien aplica la ley, y en su caso, determina su impuesto correspondiente, posteriormente manifiesta a la autoridad recaudadora la determinación del impuesto que conforme a la ley específica ha realizado, y paga si así corresponde, la cantidad que adeude.

Es, como puede verse, un sistema fiscal de buena fe; se cree, en principio, en el contribuyente.

Pero siendo así las cosas, no faltaría algún contribuyente que, abusando de la buena fe del fisco, manifestare un impuesto a pagar menor al que le correspondería conforme a la ley.

Para tales situaciones la ley concede a la autoridad fiscal la facultad de comprobar el debido cumplimiento de las leyes impositivas.

Dicha facultad parte originariamente del artículo 16 Constitucional, el cual señala:

"Art. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio,...

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

En tal sentido, las visitas domiciliarias deberán realizarse con el solo propósito de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Adicionalmente, dichas visitas domiciliarias, que constituyen actos de autoridad, deben estar debidamente fundados y motivados, cumpliendo en todo caso con las formalidades que señala el artículo antes transcrito.

Son, como podemos ver, dos elementos que debe considerar la autoridad en sus actos: la fundamentación en un precepto legal vigente y aplicable, y la motivación que determine la actualización del supuesto contenido en la norma legal invocada por la autoridad, para que pueda válidamente procederse a la realización de los mismos.

Asimismo, todo acto de autoridad mediante el cual se pretenda privar a cualquier persona de sus derechos, debe contener y

respetar la garantía de previa audiencia, en la cual el perjudicado tenga oportunidad de defender, garantizar y salvaguardar sus mencionados derechos.

Lo anterior lo señala, en su parte relativa, el Artículo 14 -- Constitucional de la siguiente forma:

"Art. 14 ...

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 el que se cumplan las formas esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

..."

Partiendo de aquí, todas las facultades de la autoridad fiscal en materia domiciliaria, no podrán exceder a lo señalado por la Constitución.

Dicho esto, las autoridades fiscales pueden realizar, para comprobar el cumplimiento de las leyes respectivas, visitas domiciliarias, las cuales están reguladas por el Código Fiscal de la Federación, básicamente.

El primer requisito para realizar una visita es el que se realice en el domicilio fiscal del contribuyente.

Como expusimos en el capítulo primero, el domicilio fiscal, esto es, el domicilio legal del contribuyente, es aquél que la ley de tal carácter, dentro de los extremos que en ese

mismo capítulo expusimos.

Como resguardo para la autoridad, el mismo Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes deberán inscribirse en el registro Federal de Contribuyentes, proporcionando entre otros datos su domicilio y, en su caso, las modificaciones que sobre el mismo realice (artículo 27 del Código -- fiscal y 20 del reglamento respectivo).

Si el contribuyente tiene el derecho de señalar su domicilio y así, darlo a conocer a la autoridad fiscal, es con el -- objeto de que en dicho domicilio se requiera al contribuyente y, en su caso, se le exija la comprobación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

No obstante, la autoridad tiene una facultad adicional para -- practicar visitas domiciliarias en un domicilio distinto al se -- ñalado.

En efecto, el párrafo final del artículo 10 del Código Fiscal señala:

"Art. 10 Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este -- artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquéllos casos en que estos hubie-- ran designado como domicilio fiscal un lugar distin-- to al que les correspondiera de acuerdo con lo dispues-- to en este mismo precepto. Lo establecido en este -- párrafo no es aplicable a las notificaciones que -- deban hacerse en el domicilio a que se refiere la -- iracción IV del artículo 10."

La autoridad tiene pues, la facultad de realizar visitas domi
ciliarias en el lugar que a criterio de dicha autoridad, sea
el domicilio fiscal del contribuyente.

Y mas aún, la visita domiciliaria puede llevarse a cabo en di
versos lugares a la vez, conforme a los artículos 44 fracción
I y 45 del mismo Código, los cuales señalan:

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

1. La visita se realizará en el lugar o lugares
señalados en la orden de visita..."

"Art. 45. Los visitados, sus representantes o la
persona con quien se entienda la visita en el do
micio fiscal, están obligados a permitir a los
visitadores designados por las autoridades fis--
cales el acceso al lugar o lugares objeto de la
misma, así como mantener a su disposición la con
tabilidad y demás papeles que acrediten el cum--
plimiento de las disposiciones fiscales de las -
que los visitadores podrán sacar copias para que
previo cotejo con sus originales se certifiquen
estos y sean anexados a las actas finales o par--
ciales que levanten con motivo de la visita...."

en adición a lo anterior, la autoridad fiscal tiene la facultad de recoger la contabilidad en la práctica de una visita domiciliaria, conforme a los términos del tercer párrafo del Artículo 45 del Código Fiscal, el cual señala:

"Art.45. Los visitadores ...

Los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos..."

Al igual se señala en la Ley Aduanera, en su artículo 123 bis:

"Art. 123 bis. Si durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentran mercancías extranjeras cuya legal introducción, estancia o tenencia en el país no se acredite, la autoridad que la practique procederá a embargarlas o a secuestrarlas."

En resumen, las facultades de comprobación en relación con el domicilio del contribuyente que la ley otorga a la autoridad fiscal son básicamente tres.

en primer lugar, no obstante ser el domicilio un atributo esencial y necesario de la persona, la autoridad fiscal puede darle la calidad de tal a un lugar distinto y realizar ahí las diligencias que la misma ley señala.

en segundo lugar, no obstante ser el domicilio y la residencia únicos a la persona, la autoridad fiscal tiene facultad para

realizar visitas domiciliarias en dos o más lugares, lo que implicaría imputar al contribuyente un domicilio múltiple.

En tercer y último lugar, la autoridad tiene facultad para despojar al contribuyente de sus posesiones en el ejercicio de las facultades de comprobación que le concede la ley. Preferimos señalar despojar en virtud de que el ejercicio de dichas facultades constituye un acto de privación, ya se le llame recoger, embargar, secuestrar, o de cualquier otra forma, quitar.

Apuntábamos que es indispensable mantener la óptica constitucional en el análisis de estas facultades.

Pasaremos ahora a analizar el carácter constitucional tanto de la libertad domiciliaria, como de la garantía de previa audiencia y de legalidad que deben acatar todos los actos de autoridad.

CAPITULO CUARTO

La inconstitucionalidad de las facultades de
la autoridad fiscal en materia domiciliaria.

Hablar de inconstitucionalidad implica ya un análisis sobre algún acto de autoridad a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Siendo nuestro sistema legal un orden constitucional rígido, - en el que la Constitución es la Ley Suprema y de la cual derivan todas y cada una de las facultades de la autoridad, podría prestarse a confusión el que hablemos de la inconstitucionalidad de facultades; en realidad nuestro análisis se concreta a la oposición que existe entre las leyes que otorgan facultades a la autoridad fiscal en materia domiciliaria y las garantías individuales contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No es nuestro objetivo comentar sobre la posible procedencia - del juicio de amparo en contra de dichas leyes, pues esta derivaría, en estos momentos, de un acto de aplicación. El análisis es más elemental.

A este respecto podría cuestionarse sobre el seguimiento práctico para salvaguardar las garantías individuales en conflicto en relación a la procedencia del amparo contra leyes y si debería interponerse demanda de amparo directo o indirecto. Creemos que si la Constitución reconoce ciertas garantías, y éstas son contravenidas por una ley inferior, dicha ley está viciada de inconstitucionalidad.

por lo que ya sea después de su entrada en vigor o a partir de su aplicación, creemos procedente el juicio de garantías; nuestro análisis llega hasta la citada contravención.

Los actos del Poder Legislativo son, por excelencia, actos de autoridad, por lo que también están sujetos a control constitucional. En efecto, todos, "enteramente todos sus actos, -- bien consistan en hechos de perfiles concretos o en reglas generales, abstractas e impersonales (leyes) deben sumisión a la Ley Suprema." (14)

Dicho esto, expondremos en primer término las garantías que -- concede nuestra Constitución en sus Artículos 11, 14 y 16, para continuar en el análisis, a la luz de dichos artículos, con lo expuesto en el capítulo anterior y, por último, como capítulo final, las conclusiones que al respecto hayamos obtenido.

4.1 Garantías constitucionales.

En nuestro estudio creemos necesario exponer brevemente -- el contenido de solo tres garantías consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estas son a saber: la garantía de libertad domiciliaria, la garantía de previa audiencia y la garantía de legalidad de los actos emanados de toda autoridad.

4.1.1 Garantía de libertad domiciliaria

Entendemos por libertad domiciliaria el derecho que tiene toda persona de elegir su domicilio sin más restricción que el derecho de terceros.

(14).--Burgos, I. El juicio de Amparo. En. Porrúa, Méx. 1985, pág. 215.

Tiene posibilidad de elegir en virtud de que el domicilio es un atributo de la persona, y como tal, corresponde solo a la persona el variarlo.

Está limitado respecto del derecho de terceros puesto que la persona, al elegir su propio domicilio, no podría ocupar como tal el de otra persona, sin su voluntad.

La capacidad de variar domicilio está íntimamente relacionada con la capacidad de movimiento del hombre. Sujectarlo a un lugar concreto al que se le califique como su domicilio sería tanto como encadenarlo o coninarlo a un reclusorio.

Dicha libertad está consagrada en dos preceptos constitucionales, a saber, el artículo 11 y el Artículo 16.

El artículo 11 señala:

"Art. 11. Todo hombre tiene libertad para entrar en la república, salir de ella, viajar por su territorio y mudar de residencia, sin necesidad de carta de seguridad, pasaporte, salvoconducto, u otros requisitos semejantes. El ejercicio de este derecho estará subordinado a las facultades de la autoridad judicial en los casos de responsabilidad criminal o civil, y a las de la autoridad administrativa, por lo que toca a las limitaciones que impongan las leyes sobre emigración, inmigración y salubridad general de la república, o sobre extranjeros perniciosos residentes en el país."

El artículo 16 establece:

"Art. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención a no ser por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculcado, hecha excepción de los casos de flagrante delito, en que cualquier persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos, sin demora, a la disposición de la autoridad inmediata. Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En todo orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, ley extinguida, al concluirse, una sola circunstancia.

en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

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

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

respecto al Artículo 11, podemos afirmar que todo individuo puede mudar su residencia dentro del territorio nacional sin limitación alguna, salvo en los casos previstos por las leyes de población y de salud, lo que se traduce en confirmar la posibilidad y capacidad que tiene la persona de movimiento, de

ir de un lugar a otro, y por tanto, establecerse en cualquiera de ellos con el propósito de residir ahí.

Como señalamos en el capítulo primero, el concepto de residencia es genérico al concepto de domicilio. No se concibe el ejercicio de la libertad de residencia sin la libertad domiciliaria. "En virtud de esta libertad, cada uno puede entrar al territorio del Estado, permanecer, fijar su domicilio o residencia, cambiar ésta, trasladarse de un lugar a otro y salir del país, sin restricción por parte de las autoridades públicas. Como puede verse, trátase de diversos aspectos o fases de una misma libertad, íntimamente vinculados entre sí." (15)

Ahora bien, esta libertad domiciliaria no puede limitarse, más sin embargo toda persona requiere un domicilio para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Por lo general, como anotamos en el capítulo primero, es el lugar en el que la persona establezca el principal asiento de sus negocios.

Respecto al Artículo 16 encontramos en concreto, el respeto debido y la garantía específica a la libertad domiciliaria.

Al establecerse que no se podrá ser molestado en el domicilio más cuando exista un mandamiento escrito de autoridad competente que haya fundado y motivado la causa legal del procedimiento, estamos ciertos de que existe un derecho concreto, del cual no puede ser privado el hombre.

--
(15)- Linares Quintana. Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional. Buenos Aires. T.3 p.530.

Para ser privado de dicho derecho, no solo se requiere que la autoridad funde y motive la causa legal para sus actos; debe cubrir en esencia con las formalidades procesales que, en su parte relativa, establece el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual indica:

"Art. 14

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

Es claro que la autoridad administrativa puede realizar visitas domiciliarias, asimismo es claro que la misma autoridad solo puede tener facultad para realizar dichas visitas. No impide esto que la autoridad promueva e inicie un procedimiento especial para estar en posibilidad de efectuar debidamente una visita domiciliaria; puede incluso, probar la existencia de un domicilio diverso de la persona que, en su caso, resulte afectada. Caso distinto es aquél en que la autoridad administrativa está en posibilidad de indicar cual es el domicilio en que se deba realizar la visita y el visitado no se le conceda la oportunidad de previa audiencia para demostrar que, en efecto, ese no era su domicilio.

Por tanto, tenemos que en el Artículo 11 se señala la libertad de residencia, tenemos por residencia el espacio genérico en el que la persona establece su domicilio.

estando ambos conceptos vinculados a la capacidad y libertad de movimiento de la persona, y derivados de un mismo principio.

En el artículo 16 se establece el derecho que tiene la persona para no ser molestada en su domicilio.

Y por último, en el artículo 14 se señala que la persona no puede ser privada de sus derechos sino mediante juicio en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

Tenemos pues que toda persona tiene libertad para designar su domicilio, en el cual se le podrán realizar visitas domiciliarias por parte de la autoridad administrativa, siendo que solo en ese domicilio podrán practicarse y, en caso contrario, la autoridad administrativa deberá probar, en procedimiento específico, que el domicilio de la persona es distinto para practicar, en este último, visitas domiciliarias.

4.1.2 Garantía de audiencia.

El segundo párrafo del artículo 14 Constitucional señala:

"Art. 14...

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 el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho..."

En este sentido, el bien jurídico tutelado por el ordenamiento constitucional lo forman todos aquéllos derechos que, - ya sea de hecho o de derecho, estén a disposición de persona - alguna.

La protección constitucional, como vemos, se entiende a la generalidad de derechos de la persona, de los cuales no puede - ser privada sin la previa audiencia ante un tribunal en la que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

Sería constitucionalmente válido el que a una persona se le prive de algunos derechos como resultados de un juicio, en el que siempre tendrá derecho a ofrecer pruebas a su favor y alegar - lo que a su derecho conveniera.

4.1.3 Garantía de legalidad.

Respecto a la legalidad que debe existir en los actos emanados de la autoridad, cabe recordar lo dispuesto en la parte inicial y final del primer y segundo párrafo del artículo 16 de - la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, citado con anterioridad.

Podemos aquí encontrar diversas garantías específicas a la garantía de legalidad, en adición a lo ya mencionado.

En primer término, nadie podrá ser molestado en su domicilio y papeles sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad que funde y motive en debida forma la causa legal del procedimiento.

Por otra parte, la autoridad administrativa podrá practicar - visitas domiciliarias únicamente para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Para la práctica de dichas visitas se requiere una orden en la que se señalará el lugar a visitar, la persona visitada y el - objeto de la visita, en la que deberá limitarse a la autoridad a comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

En este sentido, las visitas domiciliarias solo podrán practicarse en un lugar y solo tendrán como objeto el verificar el - cumplimiento de las disposiciones fiscales.

4.2 Análisis constitucional de las facultades de la autoridad fiscal.

Como expusimos en el capítulo anterior, la autoridad fiscal - tiene la facultad de comprobar el cumplimiento de las leyes - fiscales.

Dichas facultades de comprobación van desde el requerimiento hasta la ejecución en el cobro de los créditos fiscales.

Entre estas facultades están las relacionadas con el domicilio del contribuyente y al respecto, señalamos la práctica de visitas domiciliarias.

La autoridad fiscal, conforme a lo expuesto, tiene la facultad para:

- a) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente para la práctica de diligencias.
- b) Realizar visitas domiciliarias a un contribuyente, en dos o más lugares a la vez.
- c) Si así lo cree procedente, recoger la contabilidad o bienes de procedencia extranjera al momento de la visita domiciliaria.

La oposición a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es franca. Dichas facultades son inconstitucionales en los siguientes términos:

- a) Si la Constitución y nuestro sistema legal prevén la libertad que tiene la persona para señalar su domicilio, esta libertad no puede ser restringida ni condicionada.

El domicilio legal para el cumplimiento de las obligaciones fiscales (domicilio fiscal) es, en primera y última instancia, designado por el propio contribuyente.

No puede transmitirse el derecho de señalar domicilio y así, ejercer la libertad aludida, a ninguna autoridad por mandato de ninguna ley.

La autoridad fiscal luego entonces, no puede señalar cuál sería el domicilio fiscal del contribuyente en términos del último párrafo del artículo 10 del Código Fiscal.

El señalamiento que en su caso hiciera la autoridad violaría los artículos 11, 14 y 16 Constitucionales.

Para que la autoridad fiscal pueda practicar una visita -- domiciliaria en un lugar distinto al que el contribuyente ha manifestado debe probar que dicha manifestación es falsa, probanza que deberá desahogarse en juicio en el que -- se cumplan las formalidades esenciales de todo procedimiento.

Es posible que el domicilio fiscal del contribuyente sea -- un lugar distinto a aquél al que señaló como domicilio ante la autoridad fiscal, Esto no impide para que la autoridad fiscal, determine conforme al Artículo 10 del Código -- Fiscal de la Federación, el domicilio del contribuyente.

Lo anterior ha sido así entendido en nuestro sistema legal y en la doctrina nacional y en especial, la Suprema Corte de Justicia de la Nación la que, en su Tesis 1276 visible a fojas 697 del Tomo IV de Actualización de la Sala Administrativa 1974-75, señala:

"1276 Domicilio

Los elementos principales para determinar el domicilio son: la residencia constante y el asiento principal de los negocios, unidos a la voluntad de permanecer en el lugar en que se reside."

Es esto último lo que la autoridad fiscal, para realizar -- una visita domiciliaria en un lugar distinto al señalado -- por el contribuyente, debe probar en juicio.

Asimismo, respecto al ejercicio de la libertad domiciliaria,

la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su ejecutivo--
ria que obra en el tomo LIV, pag. 2693 del semanario Judicial de la Federación, señala:

"... Cuando el interesado, haciendo uso del derecho que la ley le concede, señala un lugar distinto, es en éste donde deben hacérsele las notificaciones, - por que nadie mejor que él conoce el lugar en que - con mayor seguridad puede entenderse de las resoluciones..."

- b) Las órdenes de visitas domiciliarias, conforme a la Constitución, deberán contener el lugar en el que deban de practicarse.

Si en la orden de visita se contienen dos o más lugares, - es obvio que no será la misma persona quien al ser visitada, asista a los visitantes y nombre testigos.

La facultad de la autoridad fiscal para realizar visitas - múltiples (contenida en los artículos 44 y 45 del Código - Fiscal de la Federación) es inconstitucional pues el hecho de que a una persona se le visite o requiera a la vez en - dos o más lugares produce en su contra un estado de indefensión y viola en su perjuicio la garantía de legalidad - con que deben ser practicadas las visitas domiciliarias.

Lo anterior se vuelve manifiesto si entendemos que el domicilio es un atributo de la persona.

"Podemos encontrar cierta analogía entre el domicilio y el

patrimonio para formular premisas semejantes en el sentido de - que :

- 1.- Toda persona debe tener un domicilio;
- 2.- Las personas solo pueden tener un domicilio;
- 3.- Solo las personas pueden tener domicilio, y
- 4.- El domicilio es transferible por herencia." (16)

c) Por último, expusimos que nadie puede ser privado de sus posesiones (art. 14 Constitucional), ni molestado en su persona, domicilio y papeles (art. 16 Constitucional).

Además, comentamos, que el objeto y límite de la práctica de una visita domiciliaria era el comprobar el cumplimiento de las leyes fiscales.

El afectar la posesión de cualquier tipo de bienes del visitado, constituye un acto de privación de derechos, violatorio del Artículo 14 Constitucional.

La facultad que los Artículos 45 del Código Fiscal de la Federación y 123 bis de la Ley Aduanera concedida a la autoridad fiscal es inconstitucional pues dan margen a que la autoridad fiscal prive en sus legítimas posesiones a los contribuyentes.

Expuesto lo anterior, los actos de la autoridad administrativa en materia domiciliaria fiscal, no únicamente deben conformarse a las prescripciones establecidas a nivel secundario por los órganos legislativos correspondientes,

(16).- Rogim Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano. 13. Porrúa, Méx. 1975, pág. 490.

sino que éstas deben corresponder como requisito sine qua non de Constitucionalidad, con las que a su vez consignan los Artículos 11, 14 y 16 citados.

En caso contrario, los actos concretos de la autoridad fiscal en materia domiciliaria serán válidos en términos de legalidad, pero serán anulables en atención a razones de constitucionalidad.

CONCLUSIONES

1.- Si se reconoce que la persona tiene libertad de movimiento, está implícito reconocerle libertad para establecer su domicilio, así como para fijar su residencia; a dicha libertad la conocemos como libertad domiciliaria, la cual no puede ser restringida ni vulnerada.

Para salvaguardar los derechos de terceros, el domicilio sirve como punto forzoso de referencia para el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones, lo cual no implica limitación al derecho de variarlo.

2.- Los conceptos de domicilio y residencia son tanto gramatical como genéricamente distintos, entendiéndose por el primero el lugar en el que una persona se establece con el propósito de permanecer en él por un periodo de tiempo considerable y, por la segunda, el espacio genérico en el que la persona establece su domicilio; en este sentido, la residencia es el género del domicilio.

3.- El concepto de domicilio legal hace referencia al concepto de residencia, por lo que el domicilio debe fijarse dentro del espacio genérico que la ley señalara.

Al fijar la ley el lugar en que una persona establecerá su residencia, el legislador ejercita una facultad, la cual no puede exceder ni contraponerse a las garantías de libertad, legalidad y seguridad consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicha facultad, de igual forma, no puede delegarse a una autoridad diversa puesto que es en la ley y solo en la ley, donde se debe señalar la residencia de una persona.

El Código Fiscal de la Federación establece como el espacio geográfico en el que las personas establecerán su domicilio el del territorio nacional.

4.- En la legislación mexicana solo resulta relevante en materia de residencia lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta última da un tratamiento específico a los residentes en territorio nacional y a los residentes en el extranjero.

5.- Aquel lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales será considerado como establecimiento permanente.

respecto a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente dentro del territorio nacional, deberán considerar dicho establecimiento como su domicilio fiscal, debiendo informar su ubicación a la autoridad fiscal.

Por lo que toca a los residentes en territorio nacional con diversos establecimientos permanentes, aquél en el que establezcan el principal asiento de sus negocios o su administración principal, deberán considerarlo como su domicilio fiscal y así, manifestarlo a la autoridad fiscal.

6.- No podrán considerarse como domicilios fiscales aquellos lugares en que se establecen los residentes en el extranjero y que no son considerados como establecimientos permanentes.

7.- Existe una relación directa entre la forma de contribuir de las personas y la fijación de un establecimiento permanente dentro del territorio nacional, de tal forma que aquéllos residen-

tes en el extranjero que así realicen actividades empresariales, estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta, al igual que los residentes en territorio nacional, respecto de los ingresos obtenidos en dicho establecimiento.

En este sentido, los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el territorio nacional estarán obligados al pago del mencionado impuesto solamente respecto de los ingresos obtenidos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

6.- respecto a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, encontramos que por ser una ley que grava las actividades realizadas en territorio nacional, no resultan relevantes los principios de residencia y ubicación del domicilio de los contribuyentes de dicho impuesto, ya que el tributo se causa por acto realizado.

9.- Por lo demás, solo resulta trascendente el artículo 123 bis de la Ley Aduanera, el cual señala que la autoridad fiscal tiene facultad para embargar, en la práctica de visitas domiciliarias, los bienes de procedencia extranjera cuya legal estancia o tenencia no pueda acreditar el contribuyente en ese momento.

10.- El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que el domicilio fiscal de los contribuyentes será básicamente el principal asiento de sus negocios, tratándose de personas físicas, y el lugar donde se establezca la administración principal del negocio, tratándose de personas morales, reconoce la capacidad y la libertad de dichas personas para señalar su domicilio, en el entendido de aquél lugar donde decidan la realización de sus actividades, será su principal asiento de negocios o su administración principal, según sea el caso.

11.- Partiendo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la autoridad fiscal tiene facultad para practicar visitas domiciliarias a fin de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Dichas visitas deberán realizarse en el domicilio fiscal del contribuyente, el cual será también el principal asiento de sus negocios, teniendo obligación el contribuyente de informar a la autoridad fiscal tanto de su localización como de sus modificaciones.

12.- el último párrafo del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación concede facultad a la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias en el lugar que estime como principal asiento de los negocios del contribuyente, en el caso de que haya señalado como domicilio un lugar distinto. La autoridad fiscal presupondría que el contribuyente manifestó un domicilio fiscal falso, teniendo obligación de manifestar el real.

Dicha presunción carece de fundamento en virtud de que el contribuyente, en ejercicio de su libertad domiciliaria, señaló como principal asiento de sus negocios un lugar determinado, considerando que nadie mejor que él sabe en realidad cual es su domicilio.

13.- La autoridad, a fin de estar en posibilidad de practicar visitas domiciliarias en lugares diversos a los señalados por los contribuyentes, debe probar en juicio que tales declaraciones son falsas y probar, asimismo, la existencia de un domicilio fiscal distinto de dichos contribuyentes.

14.- La facultad que concede el último párrafo del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional en virtud de que viola en perjuicio de los contribuyentes los artículos 11, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los que se establece y otorga la libertad domiciliaria y de residencia a toda persona, en el entendido que es el propio contribuyente quien determina la ubicación de su domicilio, el cual manifiesta a la autoridad fiscal a fin de que ahí puedan practicársele visitas domiciliarias.

15.- De igual forma, la práctica de visitas domiciliarias sólo podrá realizarse en el domicilio fiscal de los contribuyentes, y siendo que toda persona sólo puede tener un domicilio, no podrían practicársele visitas domiciliarias en diversos lugares.

16.- Los artículos 44 y 45 del Código Fiscal de la Federación - conceden facultad a la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias en dos o más lugares.

Dicha facultad es inconstitucional en virtud de que viola los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El requerir al contribuyente de la comprobación de haber cumplido con las disposiciones fiscales en dos o más lugares, siendo sólo uno de ellos su domicilio, y no pudiendo acreditar en diversos lugares a la vez el debido cumplimiento de las normas fiscales, crea en el contribuyente un estado de incertidumbre, sin considerar que no será el mismo contribuyente quien atienda a la visita domiciliaria en dichos lugares.

17.- Por último, a ninguna persona podrá privársele en sus posesiones o derechos sino mediante juicio previo en el que se sigan las formalidades esenciales del procedimiento y durante el

cual el contribuyente pueda acreditar la legitimidad de los mismos; en este sentido, la facultad que el artículo 123 bis de la Ley Aduanera concede a la autoridad fiscal, en su aplicación, - viola los artículos 14 y 16 mencionados.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO Miguel y GONCALVES FIVENTEI, Genaro David. Constitución Política-Jurisprudencia. Ed. Porrúa, Méx. 1963
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, Méx. 1986,
- BAUCHE GARCIA DIEGO, Mario. La Empresa, Ed. Porrúa, Méx. 1983.
- BAZDRESCH, Luis. Curso elemental del juicio de Amparo. Cárdenas, Méx. 1977.
- BURGOA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Ed. Porrúa, Méx. 1984.
- _____. Las garantías individuales. Ed. Porrúa, Méx. 1984
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, Méx. 1989
- FRAGA, Gobino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, Méx. 1973
- GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho financiero mexicano. Ed. Porrúa, Méx. 1987
- LOMBELI CEREZO, Margarita. Derecho fiscal regresivo, Ed. Porrúa, Méx. 1989.
- LINARES QUINTANA. Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional. EDEBA, Buenos Aires, Argentina. 1957
- IGLESIAS PADILLA, Agustín. Exposición Práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial-Editores, Méx. 1987.
- ELIZABETH MOLINA, Roberto. Derecho Mercantil. Ed. Porrúa, Méx. 1981

MESSINEC, Francesco. Manual de Derecho Civil y Comercial.
Ed. Jurídicos Europeo - América. Buenos Aires. 1971

ENGLEB, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Ed. Porrúa,
Méx. 1970.

RABASA, Emilio. El Artículo 14 Constitucional y el Juicio Consti-
tucional. Ed. Porrúa, Méx. 1974

REGINA VILLEGAS, Gabriel. Derecho Civil Mexicano. Ed. Porrúa, Méx.
1975.

ROMERO DEL PRADO, Victor. Derecho Internacional Privado. Ed.
Assenari, Córdoba, Argentina. 1961

ROSSY, Hipolito. Instituciones de Derecho Financiero. Bosh,
Barcelona. 1959

SERRA ROJAS, Andres. Derecho Administrativo. Córdova, Méx. 1979

SAINZ DE BUCARDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de --
Estudios Políticos. Madrid, 1962

TENA RAMIREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa
Méx. 1975

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Miscel de la Federación.

Código Civil para el Distrito Federal en materia Común y para
toda la República en Materia Federal.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Ley de Vías Generales de Comunicación.

Ley General de Población.

Ley General de Salud.