

870109

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE DERECHO



2es.



**FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS SOCIALES**

**" LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN EL AMBITO
DEL INFONAVIT "**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

MIGUEL CASILLAS HERNANDEZ

ASESOR: LIC. GUILLERMO HERNANDEZ ORNELAS

ZAPOPAN, JALISCO. 1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE
GUADALAJARA
LICENCIATURA EN DERECHO**

*LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN EL ÁMBITO DEL
INFONAVIT*

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

MIGUEL CASILLAS HERNÁNDEZ.

ZAPOPAN, JALISCO ABRIL DE 1997

A MI PADRE SUPREMO UNO EN JESUCRISTO SR. MIO Y EN SU
ESPIRITU SANTO; POR QUIEN SOY, PARA QUIEN QUIERO SER,
GRACIAS INFINITAS.

A MI ESPOSA E HIJOS, FUENTES DE INSPIRACION, DE
ALEGRIA Y DE GOZO.

A MIS PADRES, EJEMPLO DE FORTALEZA, DE ESPIRITU DE
LUCHA, DE ENTREGA Y AMOR.

A TI HERMANO Y HERMANA, POR TU APOYO Y ALIENTO EN
LOS MOMENTOS CRUCIALES DE MI VIDA.

A MI ALMA MATER Y A SUS MIEMBROS INTEGRANTES.
PORQUE CONFORMARON EN MI EL IDEAL DE JUSTICIA.

**A MIS AMIGOS Y BIENHECHORES, POR SU ALIENTO Y AYUDA,
EN ESPECIAL AL LIC. GUILLERMO VILLALOBOS IBARRA QUE
DESDE EL CIELO ME IMPULSA A SEGUIR.**

A MIS ENEMIGOS PORQUE CON SUS ATAQUES Y CRITICAS
ME HAN PERMITIDO CRECER COMO SER HUMANO.

INDICE

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCION	2

CAPITULO I EL MARCO JURIDICO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1.1 EL ARTICULO 16 DE LA CPEUM Y SUS EXCEPCIONES	4
1.2 VISITAS DOMICILIARIAS PARA LA COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES CON EL INFONAVT	5
1.3 UN ENFOQUE CONSTITUCIONAL ACTUAL CON RESPECTO A LA INVIOLABILIDAD DOMICILIARIA.....	6

CAPITULO II CONDICIONES QUE ESTABLECE LA CPEUM CON RESPECTO A LA PRACTICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

2.1 CONDICIONES QUE LA AUTORIDAD DEBE OBSERVAR EN ACTOS QUE PUDIERAN IMPLICARLE MOLESTIAS AL CONTRIBUYENTE	12
2.1.1 La necesidad del Mandamiento Escrito	13
2.1.2 Exigencia de la competencia en la Autoridad Emisora del Mandamiento	25
2.1.3 La Facultad Constitucional para Ordenar y Practicar Visitas Domiciliarias	26
2.2 FACULTADES DEL INFONAVIT PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS	28

CAPITULO III

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y LAS VISITAS DOMICILIARIAS

3.1	LAS ACTAS PARCIALES Y SU CONTENIDO.....	54
3.2	NECESIDADES DEL LEVANTAMIENTO DE LAS ACTAS PARCIALES.....	56
3.3	LA DENOMINADA "ACTA DE RATIFICACION DE LA VISITA".....	71
3.4	LA SUSTITUCION DE ACTAS PARCIALES CON OFICIOS DE SOLICITUD DE DOCUMENTOS	89

CAPITULO IV

INCONFORMIDADES EN CONTRA DE LOS HECHOS CONSIGNADOS EN LA ULTIMA ACTA PARCIAL

4.1	PRESENTACION DE LOS DOCUMENTOS PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS REFERIDOS EN LA ULTIMA ACTA PARCIAL	93
4.2	EL DERECHO DEL VISITADO A INCONFORMARSE..	95
4.3	LA INCONFORMIDAD Y SU CONTENIDO.....	101
4.4	LA INCONFORMIDAD Y LA NEGATIVA FICTA..	110
4.5	LA INCONFORMIDAD Y GARANTIA DE LA AUDIENCIA	113
	CONCLUSIONES	132
	BIBLIOGRAFIA	146

ABREVIATURAS

CCDF.-	Código Civil para el Distrito Federal
CCEJ.-	Código Civil para el Estado de Jalisco
CFE.-	Código Fiscal de la Federación
INFONAVIT.-	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
No.-	Número
Pag.-	Página
RISHCP.-	Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
RTFF.-	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación
SHCP.- Público	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SSTFF.-	Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación
TFF.-	Tribunal Fiscal de la Federación
VOL.-	Volumen

INTRODUCCIÓN

La necesidad de garantizar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales, en particular con las relacionadas al pago de cuotas al INFONAVIT, implica el diseño de mecanismos de control como es el caso de las visitas domiciliarias.

A lo largo del trabajo de investigación que más adelante se presenta, se ha examinado el marco jurídico que establece en particular el Código Fiscal de la Federación, en materia de visitas domiciliarias.

A través del capítulo 1 se analizan los aspectos relacionados con el marco jurídico de las visitas domiciliarias de parte del INFONAVIT en particular. Se inicia, por supuesto, con un análisis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su punto de vista respecto a las visitas domiciliarias, para caer, necesariamente en el análisis del Código Fiscal de la Federación que atiende la materia de manera particular. En el capítulo 2, se analizan de manera más amplia las condiciones que la propia Constitución establece con

respecto a las visitas domiciliarias, pero desde el punto de vista de los requisitos que la autoridad exactora deberá satisfacer en tal sentido. Se examinan de manera indispensable, las facultades que los organismos fiscales autónomos tienen para la práctica de las visitas domiciliarias.

Por su parte en el capítulo 3 analiza lo que establece el Código Fiscal con respecto al levantamiento de actas parciales, su justificación desde el punto de vista fiscal, así como el tránsito de las actas parciales con oficios de solicitud de documentos de la autoridad al contribuyente.

Finalmente, el capítulo 4 establece las posibilidades del contribuyente con respecto al contenido de las actas parciales de visita y su derecho a inconformarse. Así mismo, se examinan las instancias que puede utilizar el contribuyente para llevar hasta sus últimas consecuencias lo establecido por las actas de visita domiciliaria.

Espero que el contenido del trabajo que enseguida se presenta, aporte elementos de juicio a los lectores, tanto profesionales del derecho como a aquellos involucrados en el ámbito de la fiscalización o para guía a los contribuyentes.

CAPITULO I

EL MARCO JURIDICO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1.1 EL ARTICULO 16 DE LA CPEUM Y SUS EXCEPCIONES

Por lo que se refiere a la disposición contenida en la última parte del artículo 16 de la Constitución: "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"¹; no sólo constituye una garantía de libertad en cuanto tutela y protege la intimidad de la vida privada de los individuos, sino también una garantía de seguridad jurídica en tanto que determina en qué condiciones podrá procederse a la invasión de esa esfera de intimidad por ciertos órganos del Estado, entre los cuales, para los efectos del presente trabajo, se encuentran las autoridades encargadas de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

¹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Sista, México, 1997.

1.2 VISITAS DOMICILIARIAS PARA LA COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES CON EL INFONAVIT

La excepción al principio de la inviolabilidad del domicilio no significa, desde luego, que la garantía deje de ser fundamental. Lo que sucede es que en estos casos excepcionales la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante, a saber: el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones en la que está interesada directamente la colectividad, ya que afectan o pueden afectar su existencia misma. Así, por lo referente al debido acatamiento de las disposiciones fiscales, se comprende fácilmente que el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos sería francamente imposible si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el concreto surgimiento de la obligación tributaria y el cumplimiento oportuno y exacto de las prestaciones pecuniarias correspondientes, ya que de lo contrario se dejaría prácticamente en manos de los particulares afectados por dicha obligación la determinación de su existencia y el monto a pagar, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden constitucional.

En efecto, es fácil visualizar el caos insuperable que existiría si el contribuyente decide, sin ulterior comprobación de la administración tributaria, si ha nacido a su cargo determinada obligación contributiva y su cuantía.

Los contribuyentes pueden incurrir, deliberadamente o no, en errores de hecho o de derecho en sus declaraciones, avisos, libros y registros contables y demás documentación que exijan las disposiciones fiscales.

1.3. UN ENFOQUE CONSTITUCIONAL ACTUAL CON RESPECTO A LA INVOLABILIDAD DOMICILIARIA

Los graves inconvenientes antes señalados justifican la existencia de los procedimientos de verificación, si no se quiere que el sistema tributario, y con él la vida misma del Estado, degenere en franca anarquía. Por ello, dice León Yudkin, el fisco "debe, a menos que la sociedad esté integrada sólo por ángeles, estar preparado para comprobar las declaraciones fiscales"². Puede verificarlas por medio... de la revisión de libros y registros de personas (pero, fundamentalmente, mediante) el examen razonable --es decir, que no resulte excesivamente gravoso al

² Editorial Sista, 1997.

contribuyente de aquellos libros y documentos que sean pertinentes para la comprobación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias advirtiendo que frente a las garantías constitucionales de las personas está el derecho del Estado a prevenir la evasión fiscal y evitar el contrabando.

En otras palabras: al propio tiempo que la Constitución garantiza en su artículo 16 la inviolabilidad del domicilio, en su artículo 31 fracción IV impone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes; de modo que el respeto a la intimidad de los individuos no puede desvincularse del cumplimiento de los deberes constitucionales a cargo de todo habitante del país, aunque sea evidente que toda visita domiciliaria afecta el recinto privado de la persona, ya que el respeto mismo de la Constitución exige la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ciertamente, como apunta Hugo B. Margáin, "La intromisión del poder público en el domicilio particular es uno de los acontecimientos que suscitan mayor repulsión de parte de los individuos, y por mucho tiempo constituyó un franco atropello, al cual se vieron sometidos mientras no se creó un régimen jurídico de protección de libertades

individuales, es decir, la sola intrusión de la autoridad en el domicilio del particular es ya acto de molestia que este último está obligado a soportar sólo en el caso de que la visita se encuentre rodeada de toda la protección que el Constituyente quiso dar para salvaguardar la privacidad del domicilio.

No es sino hasta el advenimiento del Estado constitucional moderno, del que son características esenciales la división de poderes y la garantía de los derechos fundamentales, en el sentido de que estos últimos están investidos de obligatoriedad e imperatividad para atribuirles respetabilidad por parte de las autoridades estatales y del Estado mismo, ya que con anterioridad privaba la más absoluta inseguridad de las personas y sus posesiones por la acción arbitraria ejercida por la autoridad y sus agentes.

Para los ingleses, de quienes se dice han practicado las libertades sin haber teorizado sobre ellas, habían desarrollado la convicción profunda del valor del concepto de la inviolabilidad del domicilio, admirablemente compendiada en los conocidos aforismos "la casa de cada hombre es su castillo", "la autoridad del rey se detiene ante la puerta del más humilde labriego inglés". Sin embargo, como señala Burgoa, "no faltaron sucesos políticos

a través de los cuales el rey cometía verdaderos desmanes en detrimento de sus gobernados, con patente infracción a los derechos consignados normativamente en favor de ellos"³.

Es un hecho que no existía, pues, hasta la instauración de este nuevo sistema de cosas, ni en la propia Inglaterra, el sometimiento de los poderes públicos al ordenamiento jurídico. Basta para ello mencionar la existencia en este país de los llamados *general warrant*, de las *letters de cachet* en Francia y de los *writes de assistance* en las colonias inglesas del Norte de América, los cuales no "requerían una decisión imparcial tomada por un funcionario judicial respecto a si había causa probable para proceder al arresto de un hombre o para penetrar en su casa. Su uso dependía del capricho de la persona que estaba en posesión de los mismos".

Estos atropellos explican los esfuerzos obstinados de la humanidad en su lucha por la libertad, para controlar el ejercicio omnímodo del Poder, entre los que cabe destacar la decidida oposición de los particulares cuando de afectarles arbitrariamente su patrimonio se trata. Ejemplo de ello es la destrucción del imperio Romano, el cual,

³ BURGOA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, 1973.

según recuerda Servando J. Garza, citando a Savigny, "no sucumbió al golpe de los bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del fisco imperial"⁴, la Revolución Francesa y la guerra de independencia norteamericana, que tuvieron como causa inmediata el despotismo fiscal, y la conquista de México, que se posibilitó por el terror que inspiraban en los demás pueblos indígenas los calpixque (recaudadores) de Moctezuma. De hecho, la Historia muestra que si bien una buena parte de ella, según observa Linares Quintana, "está constituida por la lucha por la libertad política... otra no menos importante está ocupada por el duro combatir del hombre a través de los siglos por la libertad fiscal"⁵, pues, como remacha Sainz de Bujanda, "el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas. Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al Poder de los déspotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes".⁶

⁴ GARZA SERVANDO, J.; Las Garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano; Cultura, México, 1989, p.85.

⁵ LINARES QUINTANA, R.; Elementos de la ciencia Social; Porrúa, México, 1989, p.221.

⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando; El Nacimiento de la Obligación Tributaria; Facultad de ciencias Económicas, Argentina, 1988, p.54.

CAPITULO II

CONDICIONES QUE ESTABLECE LA CPEUM CON RESPECTO A LA PRACTICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Entre las garantías que la Constitución señala destacan, en primer lugar, las que se refieren a que, en toda visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales se deberán observar las formalidades que la propia Carta Magna prescribe para los cateos, y en segundo término se exige la sujeción de la autoridad que practique la diligencia a las leyes respectivas, que en la materia viene a ser el Código Fiscal de la Federación. Ello, no obstante el orden inverso en el que tales requisitos aparecen en el texto constitucional, ya que la especialidad de "las leyes respectivas" no juega en este caso ningún papel preponderante, dada la jerarquía normativa suprema del dispositivo en examen, que establece por sí mismo garantías mínimas para la práctica de las diligencias de que se trata, que consisten en las formalidades prescritas por el propio mandamiento constitucional para los cateos, contra los cuales no puede ir el legislador ordinario.

Es decir, la Constitución no fija definitivamente, las condiciones únicas en que habrán de desarrollarse las

visitas domiciliarias de carácter administrativo (entre ellas las que se llevan a cabo para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales), pero sí las más importantes, dejando abierta al legislador ordinario la posibilidad de rodear el procedimiento relativo de garantías adicionales a fin de infligir las mínimas molestias al particular afectado.

Este mandato consignado en el numeral 16 de la Constitución limita también la actividad del Poder Público en la materia, atenta la prohibición absoluta de ocasionar molestias a los particulares si no es mediante un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

2.1. CONDICIONES QUE LA AUTORIDAD DEBE OBSERVAR EN ACTOS QUE PUDIERAN IMPLICARLE MOLESTIAS AL CONTRIBUYENTE

Las exigencias formuladas imperativamente por la Constitución, y en consecuencia de observancia obligatoria para las autoridades administrativas, aun frente a la existencia de un texto legal que pretendiera restringir este mínimo de condiciones, son, siguiendo el orden en que se encuentran plasmadas en el cuerpo del dispositivo constitucional las siguientes:

2.1.1 La necesidad del mandamiento escrito

La primera formalidad que se exige para la práctica de un cateo es la existencia de una orden escrita; consecuentemente, por disposición expresa del Constituyente, este mismo requisito debe regir para la práctica de una visita de carácter fiscal.

De manera que frente al texto constitucional mismo, no tiene razón el Dr. Ignacio Burgoa cuando afirma "Las visitas domiciliarias a que alude el último párrafo del artículo Constitucional... no sólo no deben estar precedidas por orden judicial alguna, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito"⁷, porque, de acuerdo con el tratadista, el mandamiento escrito "implica una garantía formal en los términos de dicho precepto de nuestra Constitución que condiciona, según lo hemos afirmado, todo acto de molestia, o sea, afectación o perturbación que experimente el gobernado en los diversos bienes jurídicos que integran su esfera particular (persona, domicilio, papeles y posesiones)"⁸, en tanto que, agrega, "la simple inspección o visita domiciliaria no produce tal fenómeno, puesto que su objetivo únicamente consiste en establecer si

⁷ BURGOA, Ignacio; Derecho Constitucional Mexicano; Porrúa, México, 1973.

⁸ BURGOA, Ignacio; Derecho Constitucional Mexicano; Porrúa, México, 1973.

se cumplen o no las leyes tributarias... sin que por ello y por sí mismas causen agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo negocio es visitado o 'inspeccionado"⁹.

Pero, aunque no se señalara explícitamente tal formalidad en la segunda parte del mencionado artículo 16 constitucional, la verdad es que constituyendo la visita domiciliaria un positivo acto de molestia para el particular, porque tendrá que soportar la injerencia de extraños que sin lugar a dudas perturbarán su derecho o disfrutar en paz de su ámbito de intimidad, tendría que aplicarse necesariamente la primera parte del propio precepto, que exige, para que se cause un acto de molestia al gobernado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, la existencia de un mandamiento escrito para evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad, es decir ésta ordena la práctica de una visita domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, debe exteriorizar su voluntad precisamente en un documento escrito, como una formalidad necesaria para dar determinadas seguridades jurídicas al particular.

⁹ BURGOA, Ignacio; Derecho Constitucional Mexicano; Porrúa, México, 1973.

Ya un tratadista de fines del siglo pasado y principios de este, el Lic. Eduardo Ruiz, señalaba al respecto:

Otra de las condiciones impuestas por el artículo 16 a las autoridades en sus procedimientos es que la orden se consigne por escrito. De esta manera la autoridad que expide el mandamiento facilita al interesado los medios de exigir la responsabilidad, si no procede conforme a la Ley. Y como en la orden debe expresarse el nombre de la persona comisionada para llevarla a cabo, el interesado está en aptitud de cerciorarse de si esa persona es en verdad un agente de autoridad o un individuo privado, a fin de evitar que los particulares usurpen funciones públicas o cometan el delito de allanamiento de morada, casos punibles, conforme a nuestra legislación.

Además, es indudable que toda visita domiciliaria constituye un positivo acto de molestia para el particular visitado, por lo que se hace indispensable la certeza y seguridad que se encuentran en un mandamiento escrito.

Cuando la autoridad practique una visita domiciliaria con el objeto de verificar si una persona ha cumplido con las obligaciones que imponen los ordenamiento fiscales, el visitado (la persona), debe estar presente casi todo el

tiempo que dure la diligencia, a fin de proporcionar a los visitantes los datos, informes, libros y documentos que con apoyo en las facultades legales le sean solicitados, luego, sí hay una real afectación o molestia a la persona del gobernado quien, durante todo el tiempo que dure la visita fiscal, él o la persona que designe para que en su representación solvete la diligencia, se verá en muchos aspectos AFECTADO en su deseo o necesidad de desarrollar otras actividades que no sean las de estar al pendiente de los requerimientos de los visitantes.

Sí hay una real afectación al domicilio de la persona, pues los visitantes fiscales se apersonan en él, se instalan temporalmente, a veces en forma breve y en ocasiones por un periodo más largo, produciendo tales actos de molestia, que si por ejemplo se trata de un negocio o empresa mercantil e industrial, las personas que realizan operaciones con el visitado se alejan del lugar por muy diferentes razones, pero que tienen como origen común la presencia de dichos visitantes fiscales. En última instancia, el hecho de que una persona contra su voluntad tenga que tolerar en su domicilio la presencia de extraños, implica indudablemente un acto de molestia.

También se causan molestias respecto a las posesiones del visitado, que están, como todos los anteriores

intereses jurídicos, constitucionalmente protegidos, porque los visitantes llegan a proceder hasta el sellamiento de sus equipos, almacenes, bodegas, o instalaciones, con el fin de proteger el interés fiscal. En efecto, en el cuarto párrafo, fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación expresa que : "En los casos en que al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción explotación captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, los visitantes procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías"¹⁰.

En base a lo anterior, podemos válidamente afirmar que una orden verbal para que se lleve a cabo una visita domiciliaria de carácter fiscal es, desde luego, inconstitucional por ser directamente violatoria de la garantía que se viene comentando y el afectado por ella puede de inmediato acudir al juicio de amparo indirecto para oponérsele.

Al respecto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha externado:

¹⁰ PRONTUARIO TRIBUTARIO CORRELACIONADO, TAXXX, México, 1997.

"Si una autoridad responsable dicta una orden verbalmente ... (este hecho) es una razón más para estimar violatoria del artículo 16 constitucional que exige entre otros requisitos, que todo mandamiento de autoridad debe ser por escrito (T. LXV, ill, Fernández José D. Pág.1837)"¹¹.

Concretando este requisito a nuestro tema, la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que:

"Independientemente de que la visita domiciliaria sea practicada por un Inspector de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial o por cualquier otro empleado de la Administración Pública Federal, para su validez se requiere la existencia de una orden escrita emitida por autoridad competente aun cuando no exista precepto jurídico alguno en la ley especial aplicable al caso que así lo prevea, ya que se trata de una formalidad establecida en el artículo 16 constitucional que debe ser cumplida siempre, en virtud de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por disposición de su artículo 133, es la Ley Suprema de la Federación". Revisión No. 1561/82.--17 de

¹¹ JURISPRUDENCIA FISCAL, Editorial del abogado.

febrero de 1984.--Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario Lic. Flavio Galván Rivera"¹².

Los Magistrados de la Sala Superior señalados en esta resolución ; protegen a los particulares respecto de los actos realizados por los encargados de practicar visitas o inspecciones al resolver en contra de la Administración Publica Federal por no apegarse a las formalidades Constitucionales .

Por otra parte, la visita así realizada no tendrá ninguna validez y carecerá en consecuencia, de eficacia para fundar cargos en contra del particular lo que, de haberse producido éstos, tendrá la vía expedita para impugnar resolución que le depare efectos perjudiciales, combatiendo tanto esta última, cuanto los vicios que haya habido en la orden o en la práctica de la diligencia, sin que el hecho de haber permitido la realización de la visita en las condiciones apuntadas signifique el consentimiento de los vicios en que ha incurrido la autoridad.

Así lo ha considerado reiteradamente el Primer Tribunal Colegiado Materia Administrativa del Primer Circuito:

Visitas de Inspección o Auditoria

¹² JURISPRUDENCIA FISCAL, Editorial del abogado.

"OPORTUNIDAD PARA IMPUGNARLAS.-- Si se practica una visita inspección o auditoría, el afectado puede pedir amparo o impugnar desde luego las órdenes para practicarla o los vicios que se encuentren en la práctica de la diligencia, cuando con ello se hayan violado desde luego y directamente sus garantías individuales; pero si por las peculiaridades del caso conviene a sus intereses esperar el resultado de la visita, puede entonces impugnar tanto la resolución que las autoridades dicten como resultado de investigación cuanto los vicios que haya habido en la orden o en la práctica la diligencia, ya que éstos podrían no haberle producido efectos perjudiciales".-- PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.-- Séptima Epoca, Sexta Parte, Vol.42, Pag. 131.--AR-2964/71. Compañía Vinícola Saldaña y Anexas, S.A.--Unanimidad de votos".

El Tribunal colegiado señala atinadamente las opciones que el contribuyente tiene en defensa de sus intereses, al recurrir al amparo por las violaciones a sus garantías individuales por los actos realizados por las autoridades o bien de conformidad a sus intereses esperar a que se le notifique la resolución determinativa de crédito fiscal

para acudir al Tribunal Fiscal de la Federación demandado la nulidad de la misma si es que dicha resolución le produce efectos perjudiciales . en el caso de infonavit el contribuyente cuenta con una opción adicional ya que puede acudir invariablemente ante la Comisión de Inconformidad Y de Valuación dentro de los 15 días posteriores a que surta efectos la notificación en defensa de sus intereses al concluirse la visita o por la resolución emitida como consecuencia de aquella.

Vol. 48. Pág.58, AD-134/172.--Constructora Era, S.A.-- Unanimidad de votos.--Vol.48. Pág. AR-367/72.--José Garabana, S. de R.L.--Unanimidad de votos. Vol. 49 Pág. 71-AR-454/72.--El Correo Textil, S.A.-- Unanimidad de votos¹¹.

Pero no acaba ahí el examen de este primer requisito de las órdenes de visita, pues no basta que en una hoja de papel se plasme la manifestación del pensamiento de la autoridad en tal sentido, esto es, en el de ordenar precisamente una visita domiciliaria sino que es necesario que tal documento se encuentre firmado de puño y letra por

el funcionario de quien según su texto proviene, pues es la firma la que da autenticidad a los escritos y la que permite atribuir al suscribiente la manifestación de la voluntad de la autoridad administrativa.

Por último, para que el particular afectado por un mandamiento de inspección domiciliaria esté en condiciones de conocer la competencia, fundamentación, motivación y demás requisitos constitucionales que protegen la intimidad individual, resulta imprescindible la entrega de la orden al visitado.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido, sin embargo, que si bien, por imperativo constitucional, la orden de visita domiciliaria debe hacerse del conocimiento del particular afectado, la garantía no llega al extremo de hacer indispensable la entrega del mandamiento, como se observa de las tesis que a continuación se copian:

***ORDEN DE VISITA.--OBLIGACION DE LA AUTORIDAD DE PROBAR QUE FUE HECHA DEL CONOCIMIENTO DEL PARTICULAR.--** Conforme a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, toda visita de inspección que lleven a cabo las autoridades administrativas debe fundarse en previa orden escrita, de donde se desprende la obligación de la autoridad de hacer

constar en el acta de visita domiciliaria que dicha orden fue hecha del conocimiento del particular.

Revisión No. 2313/82.--Resuelta en sesión el 12 de abril de 1983, por mayoría de 5 votos, 2 con los resolutivos y 1 en contra.--Magistrada Ponente Margarita Lomelí Cereso.--
Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez¹⁴.

VISITAS DOMICILIARIAS.--LA ENTREGA DE LA ORDEN NO ESTA PREVISTA EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.--Como del análisis del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se desprende el imperativo de que los visitantes tengan que entregar la orden respectiva a la persona con quien se practique la diligencia, la falta de entrega no puede considerarse como causa de nulidad de la visita domiciliaria, excepto cuando lo contrario se establezca en la ley aplicable al caso concreto, según lo previsto en el último párrafo del citado artículo 16 constitucional.

¹⁴ JURISPRUDENCIA FISCAL, Editorial del abogado.

Revisión No.1059/83.--Resuelta en sesión del 10. de junio de 1984 por mayoría de 4 votos, 1 más con los resolutivos y 1 en contra.--Magistrado Ponente: José Antonio Quintera Becerra.--Secretario: Lic. Flavio Galván Rivera¹⁵.

El criterio contenido en ambas tesis pugna ajustado a la Ley Suprema, sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia administrativa del Primer Circuito en un asunto similar:

***VISITAS DE INSPECCION. FORMALIDADES CONSTITUCIONALES.--**

...El artículo 16 constitucional prohíbe que se causen molestias a los particulares (y una visita de inspección evidentemente es una molestia) sin entregarles un mandamiento escrito que contenga la orden de visita, en que se funde legalmente dicha orden, se precise legalmente la competencia de quien la dicta, y se funde en la ley el contenido de la orden, así como se exponga la motivación que la haya hecho necesaria. Y ello, sin entrar al problema relativo a que las visitas administrativas, conforme al artículo 16 constitucional ya mencionado, deben satisfacer las formalidades prescritas para los cateos, sin que se puedan hacer distingos que el precepto no hace, ni restringir su alcance, y, por otra parte, no hay razón para

¹⁵ JURISPRUDENCIA FISCAL, Editorial del abogado.

proteger más la privacidad (que es el elevado bien tutelado por la garantía de quien es sospechoso de delito), que la de quien es sólo sospechoso de una falta administrativa. A más de que la omisión de la reglamentación administrativa no puede tener el efecto absurdo de derogar la garantía constitucional, pues de aceptarse tal cosa bastaría no reglamentar las garantías para derogarlas, cosa más allá de toda legalidad, lógica o razón. El procedimiento constitucionalmente protegido debe seguirse aun llenando las lagunas de reglamentación que sean necesarias. (Amparo en revisión 791/80.--Hotelera Guvi, S.A.--25 de marzo de 1981.--Unanimidad de votos.--Ponente: Guillermo Guzmán Orozco) ¹⁶.

2.1.2. Exigencia de la competencia en la autoridad emisora del mandamiento

Otro requisito directamente vinculado con el anteriormente examinado consiste en que la autoridad que emita la orden de visita estampando su firma tenga competencia para dictarla, es decir, que entre el conjunto de facultades que legítimamente pueda realizar se encuentre precisamente aquella que la autoriza a producir actos de molestias a los particulares consistentes en la intromisión

¹⁶ JURISPRUDENCIA FISCAL, Editorial del abogado.

estatal en la privacidad individual para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Dos aspectos sobresalen de esta Jurisprudencia la primera de que no existe razón alguna para proteger mas la privacidad de quien es sospechoso de un delito; del sospechoso de una falta administrativa y segundo que la falta de reglamentación administrativa no puede surtir efectos de derogar la garantía constitucional.

2.1.3. La facultad constitucional para ordenar y practicar visitas domiciliarias.

Llegados aquí conviene recordar que en base a nuestra estructura político-constitucional, pueden ordenar la práctica de visitas domiciliarias con fines de investigación fiscal tanto las autoridades federales, como las estatales y municipales del ramo, en las áreas de sus respectivas competencias, "en cuanto ejercen la soberanía que al pueblo le corresponde", como acertadamente señala el profesor Miguel Valdés Villarreal.

En efecto, este elemento condicionante de la existencia misma del Estado y su atributo exclusivo, lleva en sí la actividad necesaria para que éste cumpla sus fines y afirme su unidad sustantiva de poder supremo con independencia de algún otro Estado y por encima de cualquier

otra voluntad individual o de grupo, en el ámbito tributario entraña la capacidad del Estado para obtener los recursos necesarios a atender la cobertura de los fines que persiga; potestad equiparable a la que impone el servicio militar obligatorio y a la que exige la llamada contribución de sangre para la defensa de la Patria.

Ahora bien, aunque a nivel constituido ningún órgano del Estado es portador en sí mismo de la soberanía, pues de acuerdo a la Constitución el único soberano es el pueblo (art. 39), no vemos inconveniente en considerar, en el desenvolvimiento del fenómeno tributario, cada uno de los actos de los órganos de gobierno que de acuerdo con sus funciones participan en cada una de las fases de dicho fenómeno, emanados de un poder soberano: el del Estado considerado en su integridad como expresión del pueblo organizado, como "suprema Institución de la comunidad nacional".

La comunidad política así constituida "aparece como el conjunto de órganos de carácter público que personifican a la nación, conjunto de órganos públicos que ostentan el imperium".¹⁷

¹⁷ YAÑEZ RUIZ, Manuel; El Problema Fiscal; SHCP, México, 1988, p.98.

Ello explica que las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, puedan válidamente ordenar y practicar visitas domiciliarias y en general realizar toda clase de actos de investigación respecto de contribuciones federales a las que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, en los términos del artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, en cuanto traducen la voluntad de "entes fundamentales que componen el gobierno de la República", es decir en tanto sus actos pueden ser atribuidos al Estado considerado como una unidad que adopta tales formas al organizarse políticamente, por lo que son expresión del poder público, del poder coactivo del Estado, que como se sabe constituye el elemento caracterizador de su monopolio o privilegio exclusivo.

2.2. FACULTADES DEL INFONAVIT PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

Por su naturaleza de formas que el régimen de organización política del Estado ha adoptado, la Federación, las entidades federativas y los municipios están investidos originariamente de poder de mando, tienen el monopolio del ejercicio del poder público; de ahí que válidamente puedan imponer a los particulares la carga de

soportar su actividad examinadora, "bajo la denominación dramática de la coacción", según la vigorosa expresión de Fiorini.

Esto, claro, a través de los distintos órganos o esferas de competencia que lo conforman, cuando están investidos de facultades de decisión y ejecución que, por ello, adquieren el carácter de órganos de autoridad, aunque, como bien dice don Gabino Fraga, "la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones", pueden muy bien separarse en distintas autoridades cuando una sola tenga la facultad de decisión y otra sea la que lleve a cabo la ejecución de sus determinaciones.

Pero sea que se reúnan las dos clases de facultades, o se tenga sólo una de ellas, el elemento común a ambas es que su ejercicio se traduce siempre en actos propios de la soberanía del Estado, porque llevan implícito el imperio y la coacción.

Por ello mismo, no puede aceptarse que un organismo descentralizado con personalidad jurídica propia, que por estas mismas peculiaridades características es una entidad separada de la administración central, esto es no forma

parte integrante de la Federación (como el Instituto Mexicano del Seguro Social o el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores), pueda ordenar y practicar visitas domiciliarias con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas a su favor.

Ciertamente, aunque tales entes están encuadrados orgánicamente dentro de la Administración Pública, que de acuerdo con Gabino Fraga "se identifica dentro del sistema constitucional con uno de los poderes en los que se halla depositada la soberanía del Estado, es decir, con el Poder Ejecutivo", tienen una autonomía funcional y técnica, una gestión financiera y patrimonial propia.

A. Centralización y descentralización administrativa. La Administración pública puede adoptar como medios de estructuración u organización dos formas fundamentales: el régimen de centralización y el de descentralización.

En el primero, los órganos que los integran se encuentran en una relación de jerarquía respecto de un poder unitario o central que concentra en sus manos las facultades de decisión y de mando. Esta vinculación jerárquica implica una relación de dependencia y subordinación de los órganos inferiores a los superiores de

la estructura del sistema hasta llegar a la autoridad suprema o central, quien a través de las facultades señaladas y en virtud de la supraordenación de jerarquía conserva la necesaria unidad del poder público.

Estas características de un régimen de centralización administrativa han sido señaladas con claridad por Andrés Serra Rojas:

"Se llama centralización administrativa al régimen que establece la subordinación unitaria, coordinada y directa de los órganos administrativos al poder central, bajo los diferentes puntos de vista del nombramiento, ejercicio de sus funciones y la tutela jurídica, para satisfacer las necesidades públicas".¹⁸

De manera, pues, que todos los órganos que conforman la Administración Pública centralizada no tienen personalidad jurídica propia, sino que ostentan la personalidad general del Estado, por lo que sus actos son atribuidos a este último, dentro de la relación jerárquica que los unifica.

En el segundo régimen, por el contrario, se crean ciertos entes públicos a los que se les otorga personalidad

¹⁸

SERRA ROJAS, Andrés; Derecho Administrativo; Porrúa, México, 1984, p.46.

jurídica propia y se les atribuye una determinada competencia o poder de decisión, y aunque no se les separa definitivamente de la administración pública central, no guardan una relación de dependencia. "Entre el poder central y el organismo descentralizado --escribe Serra Rojas-- no hay otra relación que las facultades estrictas de control y vigilancia, necesarias para mantener en forma precisa la orientación política y económica de todos los elementos del Estado". Es decir, en palabras mismo autor:

"La descentralización administrativa es un modo de organización mediante el cual se integra legalmente una persona jurídica de derecho público para administrar sus negocios y realizar fines específicos del Estado, sin desligarse de la orientación gubernamental, pero con la unidad financiera propia".¹⁹

El Estado en sus relaciones con el organismo descentralizado procura asegurarle su autonomía orgánica y financiera, dándole los elementos necesarios para su desenvolvimiento y los controles para mantener la unidad y eficacia de su desarrollo, sobre la base de la constitución de un patrimonio para la prestación de un servicio público o la realización de otro fines de interés general.

¹⁹ SERRA ROJAS, Andrés; Derecho Administrativo; Porrúa, México, 1984, p.50.

El organismo descentralizado relaja los vínculos de centralización administrativa al mismo tiempo que le transfiere una competencia limitada para mantener su autonomía. A estas entidades se les ha llamado por la doctrina instituciones periféricas, auto-administración indirecta o paraestatales, y que logran una autonomía al serles transferidos, por la autoridad central, los poderes de decisión que la sustraen del poder disciplinario y de revocación y no están sometidas a la jerarquía administrativa.

B. Limitación de los efectos de la atribución a los organismos fiscales autónomos del carácter de autoridad.

Aplicadas las características anteriores al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y se tiene que aunque sus respectivas leyes de creación les otorguen la calidad de organismos fiscales autónomos y en tal virtud se les reconoce el carácter de autoridades fiscales, tal reconocimiento debieran limitarse a los efectos de la liquidación y cobro no forzado de las cuotas establecidas a su favor.

Ciertamente, la índole autoritaria atribuida por la ley a dichos organismos no puede extenderse a otras

funciones que las específicamente señaladas, es decir, su autoridad se agota con la determinación unilateral de la obligación establecida a su favor, pero no pueden requerir el cumplimiento de ella por los medios de apremio, aplicar sanciones y realizar acciones de investigación y comprobación, porque estos son actos típicos de la soberanía, aspectos operativos del gobierno, que sólo los órganos de la administración centralizada pueden ejercitar, en tanto que se trata de órganos del Estado.

C. **La potestad estatal.** Como se ha señalado. "Lo que distingue al Estado de cualquier otra agrupación es la potestad de que se haya dotado. Esta potestad... sólo él (la) puede poseer, y... por lo tanto se puede ya caracterizar denominándole potestad estatal".

Este poder, emanado de la voluntad del pueblo expresada a través de su representación constituyente, encarna en el gobierno como órgano ejecutor, el cual se estructura en las tres ramas clásicas: legislativa, ejecutiva y judicial. Sin embargo, las funciones que se escinden no pueden concebirse si no es refiriéndolas al Estado como expresión de la unidad del orden jurídico, es decir, dichas funciones no pueden entenderse más que en virtud de la personería que la nación, en la plenitud de su unidad, le confiere a la organización política a la que

encomienda el ejercicio de los poderes públicos con sus respectivas facultades.

En otras palabras, por su característica esencial de atributo y condición misma del Estado, este poder de mando, definido certeramente como la fuerza social ordenada jurídicamente, para dotar a los actos estatales del efecto autoritario que obliga a los miembros de la comunidad política, es privilegio peculiar e intransferible de los órganos de gobierno del Estado (aquellos a quienes vienen señaladas las actividades esenciales en que éste desenvuelve su acción para realizar sus fines) y se manifiesta como consecuencia de la necesidad de impedir su abuso y especializar las funciones, en la clásica división tripartita de éstas.

La Asamblea de Querétaro recogió este principio y lo consagró como una decisión política fundamental del pueblo mexicano en el artículo 49 de la Carta de 1917: "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial".

Aunque sin confinarlos en compartimientos estancos, a cada uno de estos Poderes le encomendó, en principio, una función particular; así, al primero corresponde la tarea de dictar las normas jurídicas de carácter general; al

segundo, la ejecución de la ley particularizando su aplicación, y, al tercero, resolver las contiendas o controversias que la aplicación de la Ley suscite declarando en cada caso el derecho.

No es intrascendente, reiterar el propio Estado, en cuanto organización colectiva, es el que desdobra en esta funciones y que son Poderes Públicos quienes las detentan; en tal virtud sus actos son portadores de la autoridad del mismo Estado, del imperio de esa autoridad suprema, pues la existencia de un Poder presupone la de una subordinación, de manera que cuando dichos actos imponen deberes o restricciones a los particulares, pueden ser realizados aun en contra de la voluntad de éstos.

Esta cualidad de imponerse, de hacer valer, si es preciso con su fuerza, sus determinaciones frente a los particulares, es en exclusiva prerrogativa del Estado; es decir, sólo él tiene atribuida la facultad de hacerse obedecer que desde luego dentro de ciertos límites señalados por el soberano porque es el único que puede poner en acción, a tal fin, un poder de cotejar y coacción.

D. Los órganos del Estado. Pero el Estado, comunidad política, o mejor, según la conocida definición de Jellinek "La corporación formada por un pueblo, dotada de un poder

de mando originario y asentada en un determinado territorio". Requiere de los hombres que lo forman para expresar su voluntad directora, necesita de individualidades particulares que lo representen y actúen en su nombre: no puede obrar si no es por medio de sus órganos, por lo que determinadas las funciones esenciales de aquél, mediante el principio de la división de poderes, la Constitución asigna cada función estatal "como competencia única y exclusiva de unos órganos expresamente ideados para ejercerla".

Ahora bien, dentro de la totalidad de la actividad estatal desde un punto de vista estrictamente orgánico-formal, la administración pública es el terreno propio del Poder Ejecutivo.

Este poder, de conformidad con el artículo 80 de la Constitución, está depositado en un solo individuo: el Presidente de la República, por lo que, como advierte Felipe Tena Ramírez, es un error "considerar que el Ejecutivo lo forman el Presidente y los Secretarios de Estado. Estos últimos son simplemente colaboradores inmediatos de aquél, y aunque muchas de sus decisiones no son ni pueden ser en la práctica órdenes directas del Presidente, sin embargo en un sistema presidencial como el

nuestro: los actos de los Secretarios son en derecho actos del Presidente".

Pero, observa igualmente nuestro autor, si bien no como depositarios del Poder Ejecutivo, si deben figurar como sus colaboradores y, por lo tanto como integrantes de la organización constitucional de aquel Poder, los Secretarios de Estado y los Jefes de Departamentos Administrativos.

Tenemos así, bajo la inmediata y directa dependencia del Presidente de la República, toda una organización, un instrumento o aparato para la realización de los fines que la ley le asigna al Poder Ejecutivo Federal.

E. La organización del Poder Ejecutivo Federal. Este complejo orgánico integrado o dicho Poder según el artículo 90 de la Constitución 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 la Secretaría de Estado y Departamento Administrativo y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

F. Administración centralizada y administración paraestatal o descentralizada. De acuerdo, pues, con la configuración que nuestro régimen constitucional, la estructura política auxiliar del Presidente de la República viste las formas de administración centralizada y administración paraestatal descentralizada. La primera, escribe Andrés Serra Rojas, "dispone de la misma personalidad del Estado para realizar numerosos actos jurídicos con todas las finalidades a su cargo",²⁰ encontrándose los órganos que la conforman en un orden jerárquico dependiente directamente del titular del Poder Ejecutivo que mantiene la unidad de acción indispensable para realizar sus fines. En su organización se crea un poder unitario o central que irradia sobre la administración pública federal", y más adelante añade: "De una manera general, la centralización es un régimen administrativo en el cual el poder de mando se concentra en el poder central, que es la persona jurídica titular de derechos, la cual mantiene la unidad agrupando a todos los órganos en un régimen jerárquico". Y es precisamente en este poder y en el de decisión en los que "se resumen todas las facultades del Estado".

La administración descentralizada, en cambio, según el mismo autor tiene "un régimen jurídico especial que (le)

²⁰ SERRA ROJAS, Andrés; Derecho Administrativo; Porrúa, México, 1984, p.65.

permite actuar con determinada autonomía orgánica y técnica, manteniendo con el poder central las estrictas relaciones de control referidas a la política general, económica y administrativa del Estado", y los órganos que la constituyen gozan de personalidad jurídica propia. Es decir, concluye el tratadista, "La descentralización administrativa es la técnica de organización de un ente público, que integra personalidad jurídica a la que se le asigna una limitada competencia territorial o aquella que parcialmente administra asuntos específicos, con determinada autonomía o independencia, y sin dejar de formar parte del Estado, el cual prescinde de su poder político regulador y de la tutela administrativa".

G. Gobierno y administración pública. En este orden de ideas, se hace preciso, por tanto, reconocer que es el propio Estado el que actúa cuando lo hace cualquier órgano de la administración pública centralizada, por lo que en este caso es el mismo Estado investido de poder de mando, dotado de poder coercitivo el que actúa para lograr sus fines bajo el orden jurídico establecido por el legislador; en suma, que es el gobierno quien ejerciendo la autoridad personificada en el Estado, realiza la voluntad del legislador, por lo que válidamente puede ejecutar en nombre de aquél, actos jurídicos y en general actos de ejecución material.

Desde esta perspectiva, la administración pública centralizada se identifica con el gobierno, que le infunde los medios para que sus decisiones puedan tener efectividad, materializarse en acciones. Estos medios no son otra cosa que el poder, la fuerza pública, que el Estado detenta en exclusiva.

Serra Rojas ha señalado con claridad esta característica de la administración pública centralizada:

"Gobierno y administración guardan relaciones estrictas y necesarias el gobierno necesita de la administración para que sus propósitos alcancen realizaciones prácticas; y la administración requiere que el gobierno asuma la dirección y orientación de los órganos públicos. El Poder público es gobierno y es la administración.

La fuerza material de que dispone el Estado es el medio para asegurar la ejecución o cumplimiento de sus determinaciones".

La administración pública centralizada deviene así autoridad por cuanto se haya investida de la potestad del Estado para hacer cumplir sus determinaciones, para hacerse obedecer aun en contra de la voluntad de los obligados,

actuando directamente con sus propios medios sobre personas y bienes, derribando, en su caso, por medio de la fuerza física, los obstáculos que se opongan a la realización de la voluntad de la ley, de la que es portadora. De ahí que sus actos, como con magistral sencillez lo ha compendiado la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, "resultan idóneos para sujetar, por medio de la potestad pública, a los particulares imponiendo obligaciones y cargas"; definición en la que están ínsitos todos los elementos que con anterioridad se ha señalado como típicos de la actuación del Estado.

La administración pública paraestatal o descentralizada, por el contrario, si bien está encuadrada en la administración pública federal y cumple fines estatales, está constituida por órganos que tienen una personalidad jurídica propia, independiente de la personalidad del Estado, otorgada por la Ley o decreto que los crea; estos órganos son titulares de un patrimonio especial, también diverso del patrimonio del Estado (en el sentido de que, según advierte Fraga citando a Buttgenbach, el Estado por medio de la personificación jurídica, realiza la afectación de una parte de sus bienes, que seguirán siendo bienes del Estado, aunque sujetos a un régimen jurídico determinado), y gozan de un poder de decisión o

autonomía técnica que les permite obrar en su propio nombre.

Claro está que esta esfera de autonomía no puede llegar al extremo de desplazar a la administración central del ejercicio de sus facultades indispensables para mantener la unidad de acción de poder público, pues de lo contrario simplemente se llegaría a la desintegración del Estado, en razón de que, como también apunta Fraga, "no habría ya una organización descentralizada de la Administración, sino que existiría un poder independiente o bien un Estado dentro del Estado".

Ahora bien, es indudable que tratándose de aquella actividad de la administración pública encaminada a la obtención de los recursos para la satisfacción de los fines estatales, particularmente de la que se ocupa de los ingresos extraídos del patrimonio de los particulares en forma coactiva, no puede ser sino materia de la administración pública centralizada, por cuanto es la única la portadora del ejercicio del poder coercitivo del Estado.

Como parte del análisis realizado hablaremos de la desconcentración; en esta los órganos forman parte de una dependencia centralizada, y están sujetos jerárquicamente a esta, por lo que se califican como integrantes de la

Administración Pública centralizada ; por otro lado la Secretaría de Estado no actúa por cuenta propia, por lo que sus órganos no pueden contar con los atributos jurídicos de referencia antes señalados ; ya que si la dependencia de la que forman parte no cuenta con tales características en su origen el órgano desconcentrado no puede poseerlas de manera derivada.

La doctrina establece como característica de la centralización administrativa la relación jerárquica por la que, en la Organización Central existe relación de rango mediante la cual el órgano superior tiene poder sobre otros inferiores para reglamentar su actividad y para imponer, revisar o anular sus decisiones .

A mayor abundamiento hablaremos de las diferencias entre la centralización , la descentralización de la que mas adelante trataremos y la desconcentración administrativa .

En la centralización contemplamos la concentración de poder de decisión y de mando, en una sola persona , y los órganos administrativos están subordinados jerárquicamente a El . Por lo que, la centralización supone centro o poder central del cual emanan las relaciones administrativas en forma absoluta .

En la Descentralización ; se observa la transferencia de competencia a organismos distintos del Estado para que resuelvan en forma autónoma, subsistiendo como vinculo entre el Poder Central y el Ente descentralizado una

relación de tutela cuya finalidad es la armonía administrativa a través de la coordinación de las políticas generales del Estado .

La Desconcentración se considera como formula intermedia entre la centralización y la descentralización expresa el tratadista Serra Rojas que la: desconcentración se sitúa en el cuadro de la centralización y consiste en aumentar las facultades de las instituciones centralizadas, y de este modo se descongestiona técnicamente, porque no rompen los vínculos jerárquicos en provecho de los entes desconcentrados. En otros aspectos un organismo descentralizado puede paulatinamente ir perdiendo importancia y autonomía y limitarse a una modesta desconcentración.

En la centralización se crean personas jurídicas independiente del Ente Central dichos sujetos jurídicos reciben o se les transfiere determinadas competencias manteniendo su autonomía orgánica y técnica, al mismo tiempo que se reducen sus relaciones con el Poder Central.

Serra Rojas señala con todo acierto que: En la desconcentración por el contrario, no se crean personas morales, sino que a un órgano inferior y subordinado se le asigna legalmente una determinada competencia exclusiva, que le permite una mayor libertad de acción en el tramite y decisión en los asuntos administrativos, sin que se rompan los vínculos jerárquicos". El tratadista antes

señalado indica las características de la desconcentración administrativa .

I.- Es una forma que se sitúa dentro de centralización administrativa .

II.- La relación jerárquica no se elimina solo se atenúa

1 Estado y la administración pública descentralizada. Pero no se puede negar que la administración paraestatal desarrolla también fines del Estado. Ello ocurre, sin embargo, no porque venga dotada originalmente de atribuciones para tal efecto, sino por razones meramente técnicas, que suponen una mejor atención del servicio público de que se encargue; pero esta transferencia de facultades (exclusivamente para la satisfacción de la necesidad social al atender) que competen, como se ha visto primariamente a la administración centralizada, en modo alguno entraña un desplazamiento de ésta del ejercicio del poder inherente a su carácter de autoridad, que traduce en la facultad de imponer unilateralmente su voluntad llegado el caso.

Es este un límite que se impone al legislador ordinario por la misma naturaleza de las cosas, de manera

que si los organismos que conforman la administración pública paraestatal tienen personalidad, administración y fondos propios, distintos de los del Estado, es claro que el Poder Legislativo no puede conferirles una competencia que la Constitución les niega por razones de principio, porque ello implica un desplazamiento indebido de la función constitucional de la administración centralizada, la cual, por disponer de la misma personalidad del Estado, detenta el monopolio del imperio y la coacción, por medio de las personas físicas que forman y exteriorizan su voluntad, de manera que desde el funcionario de más alto rango, hasta el más humilde de los servidores públicos, participan del ejercicio de la función pública y sus actos oficiales son atribuidos al Estado, dentro de la jerarquía administrativa.

En un asunto sometido a su alta decisión, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido este concepto de función pública:

"Si por función pública ha de entenderse el ejercicio de las atribuciones esenciales del Estado, realizadas como actividades de gobierno, de poder público que implica soberanía e imperio, y si tal ejercicio en definitiva lo realiza el Estado a través de personas físicas, el empleado público se identifica como el órgano de la función pública

y su voluntad o acción trascienden como voluntad y acción del Estado, lo que justifica la creación de normas especiales para su responsabilidad, situación ésta, de incorporación a la función pública, que no ocurre tratándose de los servidores de los organismos descentralizados, quienes por su peculiar naturaleza quedan fuera de la órbita del poder público, dedicados a la realización de servicios públicos que no implican soberanía e imperio." Amparo directo 6601/58/12.--Armando Medina Medrano. la. Sala. Informe 1959. Pág.36²¹.

Hechas las anteriores precisiones, hemos de convenir en que, aunque una disposición legal prevenga lo contrario, la verdad es que la rama ejecutiva del gobierno no puede ser despojada de las facultades que, conforme a la Constitución, sólo a ella corresponden; punto de vista ampliamente aceptado por nuestra doctrina y jurisprudencia.

I. Opiniones doctrinarias y decisiones jurisdiccionales.

Así, don Alfonso Cortina Gutiérrez, en su Estudio Preliminar a las Instituciones de Derecho Financiero, de Mario Pugliese sostiene que "se excluye de la categoría de órganos y funcionarios fiscales a los órganos descentralizados... y a quienes intervienen en su

²¹ SERRA ROJAS, Andrés; Derecho Administrativo; Porrúa, México, 1984, p.67.

administración. Para excluirlos como órganos y como funcionarios existen evidentes razones, entre las que es bastante mencionar la de que tienen una personalidad distinta de la del Estado".

Más específicamente, al comentar el numeral 84 del anterior Código Fiscal de la Federación, Francisco Lerdo de Tejada señala con magistral concisión lo hasta aquí expuesto:

"A nuestro juicio, los organismos descentralizados que tienen carácter de organismos fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT, tampoco tienen facultades de realizar verificaciones, a pesar de que la Ley del Seguro Social e Infonavit en sus artículos 251, fracción XVIII y artículo 30 fracción I respectivamente permiten a dichos organismos ordenarlas y practicarlas.

"Los organismos descentralizados y entre éstos los que tienen carácter de organismos fiscales autónomos, poseen personalidad jurídica y patrimonio propios, y, por ende, no pertenecen a la administración pública federal (centralizada), por lo que no son autoridades competentes. La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en sus

artículos 1o., 3o. fracción 1, 45 y siguientes, les otorga un tratamiento diferente de las autoridades y, por tanto no son, ni pueden fundar ni motivar la práctica de visitas de inspección o verificación".

"En tales condiciones --añade--, tales organismos no son autoridades competentes que funden y motiven, conforme a los artículos 16 constitucional y 84 del Código Fiscal de la Federación, la práctica de visitas domiciliarias. La autoridad competente es representante del Poder Público Central que gobierna y administra y cuya legitimidad depende de una norma legal y nombramiento oficial, circunstancias que no se configuran en los organismos fiscales autónomos".

J. El deber de sujeción de los particulares. Por lo demás, no debe perderse de vista que la atribución que nos ocupa constituye una clara manifestación, desde el punto de vista de aquellos sobre quienes se ejerce, de la situación general de sumisión o sujeción que guardan los particulares frente al Estado, para asegurar el cumplimiento de los deberes que les vienen impuestos, cuyo ejercicio entraña siempre una limitación a la inviolabilidad del domicilio reconocido por la Constitución.

La gravedad de esta afectación presupone, en quien la lleva a cabo capacidad para, en su caso, ejercerla coerciblemente, esto es, con la posibilidad del uso de la fuerza, a fin de vencer la resistencia de aquel a quien va dirigida, evitando con ello que su desobediencia impida la realización de la diligencia, imponiéndole además las sanciones en que por su conducta, ya francamente opositora u obstaculizadora o simplemente no colabora, incurra.

Salta a la vista que quien así puede actuar es únicamente el Estado, que detenta el monopolio de la coacción a través de sus órganos especialmente facultados al efecto, y no reconoce, dado su carácter de poder unitario y supremo, la existencia de un poder distinto del suyo, porque ello pugna con su propia naturaleza.

En otras palabras, esta capacidad que al Estado corresponde en forma originaria y exclusiva no admite, ya no digamos un poder superior, pero ni siquiera uno de igual rango, por lo que por su mismo carácter excluyente no puede ser compartida por corporaciones que si bien están dentro del Estado, viven en el Estado, prosperan al amparo del Estado, son del Estado, no son, sin embargo, el Estado.

Se sigue de aquí que si toda orden de visita domiciliaria lleva en sí el imperio y la coacción, que son

los caracteres que permiten que se pueda imponer su cumplimiento en forma inexorable y contra la voluntad de su destinatario, necesariamente se trata de un acto que no debe ser emitido y realizado más que por un órgano del Estado, en cuanto es portadora de atributos que sólo a éste pertenecen. En tal virtud, aquello que no puede concebirse sino en función del concepto de Estado, jamás ha estado ni puede estar en el marco de las facultades de organismos distintos de aquél.

Otra importante consecuencia que se desprende de lo anterior es que los particulares o administrados están colocados en la relación general de sujeción, sólo respecto del Estado, porque es el único que tiene la capacidad de mandar, de ordenar, en el sentido de imponer una determinada conducta perjuicio del derecho del destinatario de la orden de reclamar en las instancias pertinentes y de conformidad con los recursos o medios de defensa que le concede, por las consecuencias ilegítimas que la orden pueda irrogarle que afecten su esfera jurídica.

Este poder que tiene el Estado de hacerse obedecer, potestad que por esencia es intransferible, implica, necesariamente, la subordinación o sujeción de aquellos sobre los que se ejerce.

Sin embargo, pareciera claro que si bien la autoridad fiscalizadora como tal, constituida en el marco jurídico como la SHCP, se abroga facultades de revisión a través de visitas domiciliarias, no resulta igual de claro cuando se pretende justificar las visitas domiciliarias que personal de organismos descentralizados como el INFONAVIT intentaran realizar constituyéndose en brazo fiscalizador de la SHCP.

A lo largo del siguiente capítulo se analizan algunos aspectos generales sobre técnica legislativa que permitan al lector orientarse en términos de los que será la propuesta de ley que se presenta como colofón de la presente tesis, de tal forma que se modifique la redacción del artículo 30 de la Ley del INFONAVIT, con objeto de que quede perfectamente definido el margen de acción que en términos de visitas domiciliarias puede tener el Instituto.

CAPITULO III

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y LAS VISITAS DOMICILIARIAS

3.1. LAS ACTAS PARCIALES Y SU CONTENIDO

La fracción IV del artículo 46 del CFF, con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones del propio numeral, establece que se pueden levantar actas parciales en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.

Resulta obvio que las actas parciales pueden y deben levantarse durante el desarrollo de la visita domiciliaria, es decir, a partir de su inicio y hasta antes de que la misma concluya.

Las actas parciales pueden y deben levantarse desde el momento mismo en que se inicia la visita, y hasta antes de que la misma concluya, es decir, durante todo el desarrollo de la visita, pues por disposición expresa contenida en la fracción IV, primer párrafo, del artículo 46 del CFF, en ellas se pueden y deben hacer constar hechos, omisiones o

circunstancias de carácter concreto; de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.

Antes de iniciada una visita domiciliaria, no es posible jurídicamente levantar actas parciales, pues todavía no se está desarrollando la visita. Igualmente, después de concluida la visita, tampoco es posible jurídicamente levantar actas parciales, por ya no estarse desarrollando tal visita.

Si se llegara a levantar un acta parcial después de concluida la visita, la misma será totalmente ilegal, por violar flagrantemente la fracción IV, primer párrafo, del artículo 46 del CFF.

Por otro lado, los visitantes no pueden ni deben levantar actas parciales de visita antes de iniciar la visita, ya que las mismas sólo pueden elaborarse durante el desarrollo de la visita. Por ello, siempre que los visitantes levantan actas parciales, tal proceder constituye prueba plena de que la visita domiciliaria ya se ha iniciado, y que ya se está desarrollando, pues de otra suerte, si todavía no se iniciara la visita los visitantes estarían legalmente impedidos para levantar actas parciales. Si ya elaboraron actas parciales, es porque ya iniciaron la visita, misma que ya se está desarrollando.

En cuanto al contenido, el artículo 46, fracción IV, párrafos primero y segundo del CFF menciona que, en las actas parciales puede y debe hacerse constar lo siguiente:

- a) Los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto que se conozcan en el desarrollo de la visita domiciliaria;
- b) Los hechos u omisiones que los visitantes conozcan en el desarrollo de la visita domiciliaria, así como aquellas que entrañan incumplimiento de las disposiciones fiscales;
- c) Los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

3.2. NECESIDAD DEL LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES

TESIS DE JURISPRUDENCIA

El artículo 84 fracción V, del CFF de 1967, correlativo del numeral 46, fracción I, del actual CFF, dispone que los visitantes deben hacer constar en el acta respectiva los hechos u omisiones observados y que al concluirla cierren la misma, haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. Por su parte, la fracción VII del artículo 84 del CFF de 1967, correlativa de la fracción IV del artículo 46 del actual CFF, dispone

que también se levanten actas parciales o complementarias respecto de hechos concretos de la visita o de los que se desprendan después de su conclusión, pero de tales preceptos no se infiere la necesidad de que se levante un acta de iniciación de la auditoría, ya que los visitantes a lo único que están obligados es a hacer constar en un acta los hechos u omisiones observados, llámesele a ésta, previa, final o complementaria.²²

En la actualidad, no es cierto que los visitantes a lo único que estén obligados sea a hacer constar en un acta los hechos u omisiones observados, llámesele a ésta, previa, final o complementaria, ya que aparte de que forzosamente deben levantar el acta final, además también deben elaborar la última acta parcial, e inclusive están legalmente obligados a levantar actas parciales en las cuales hagan constar con toda oportunidad y de inmediato, los hechos u omisiones que vayan conociendo en el desarrollo de una visita, y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, así como también los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

²² La SSTFF, en Tesis de Jurisprudencia No. 250, bajo el rubro de "ACTA DE INICIACION DE LA AUDITORIA. PARA LA VALIDEZ DE LA VISITA NO ES NECESARIO SU LEVANTAMIENTO", visible en la RTFF 2a. Epoca, Año VII, Núm. 77, Mayo de 1986, p. 1016.

En los términos de los artículos 16 de la Constitución Federal y 84 del CFF de 1967, no existe la obligación para el personal actuante en una visita domiciliaria de levantar actas parciales, en virtud de que los preceptos aludidos sólo establecen como requisito el que se levante un acta en la cual se hagan constar los hechos u omisiones observados en forma circunstanciada, sin distinguir ni dar la denominación de si son parciales, final o única.

Conforme al texto del actual CFF, sí existe obligación legal a cargo de los visitantes de levantar además del acta final y de la última acta parcial, actas parciales en las cuales vayan consignando, conforme los vayan conociendo, los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, y los que les informen los terceros.

En cuanto al señalamiento de que pueden levantarse varias actas de acuerdo con el caso concreto, pues tal situación no se encuentra prohibida por la ley, se hace notar que en nuestro Estado de Derecho, las autoridades no pueden hacer todo lo que la Ley no les prohíbe, en tanto que dicho principio sólo opera respecto de los particulares, quienes efectivamente pueden hacer todo lo que la Ley no les prohíba expresamente. Tratándose de las autoridades, y toda vez que en México tenemos un Régimen de

Facultades Expresas, en el cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley en forma expresa les permite, y además deben hacerlo en los términos exactos en que lo señala la Ley, los visitadores efectivamente pueden y deben levantar actas parciales, pero no porque la Ley no se los prohíba, sino porque la Ley expresamente los autoriza a ello y en ciertos casos, los obliga, como sucede con los hechos u omisiones que los visitadores conozcan en el desarrollo de una visita, y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales o que provengan de terceros, los cuales deben hacerse constar de inmediato en actas parciales, por así ordenarlo expresamente el CFF.

Ha habido una evolución en cuanto a la interpretación que nuestros Tribunales han dado a la Ley, respecto de si es o no necesario que se levanten actas parciales.

En un principio, la postura generalmente aceptada consistía en que no era necesario el levantamiento de actas parciales, pues todos los hechos, omisiones y circunstancias conocidos en el desarrollo de una visita, así como el resultado de la misma, válidamente podían hacerse constar en el acta final; sin embargo, ha habido una evolución al respecto, y en la actualidad el criterio predominante estriba en que sí es necesario el levantamiento de actas parciales, en las cuales se vayan

consignando de inmediato los hechos, omisiones o circunstancias que tengan lugar en el desarrollo de una visita domiciliaria, precisamente conforme vayan ocurriendo. Por ello, el criterio predominante en la actualidad señala que la entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes y la designación de testigos realizadas al inicio de la visita, forzosamente deben hacerse constar en un acta parcial levantada, siendo indebido que tales hechos ocurridos al iniciarse la visita, pretendan hacerse constar en el acta final o en actas parciales levantadas en fechas posteriores.

En el curso de una visita domiciliaria, existen normas que deben aplicarse para la validez de la misma, que se encuentran contempladas en los artículos 44 y 46 del CFF; el primero de los numerales citados regula el inicio de la visita, que debe satisfacer determinadas formalidades porque es en ese momento cuando se debe preservar inicialmente la garantía de seguridad jurídica, ya que es cuando se le da a conocer al visitado lo referente a la fundamentación y motivación de la visita, así como las cuestiones relativas a la personalidad, representación y competencia de quienes intervienen en la diligencia respectiva y se le hace saber su derecho a designar testigos; constituye el primer acto de molestia para el gobernado y, por lo mismo, deben satisfacerse los

requisitos Constitucionales correspondientes, por lo que sería antijurídico que no se obligara a levantar el acta inicial, que es fundamental para acreditar que se cumplieron con los requisitos precitados. Por lo que se refiere al desarrollo de la visita éste se encuentra regulado por el artículo 46 del mismo CFF, que dispone que de toda visita en el domicilio se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, es decir, una vez que se esté practicando la visita mediante actas parciales o complementarias, o bien concluida la misma. Lo anterior implica que existen cuestiones fundamentales a las que debe darse cumplimiento al inicio y a la terminación de las visitas domiciliarias, lo que necesariamente debe traer aparejada la elaboración del acta respectiva, pues generalmente tales visitas no se desahogan en un solo día, sino que se prolongan por varios, e inclusive semanas o meses, y sería ilógico y contrario a la seguridad jurídica del visitado, el que se pueda asentar en el acta final un hecho u omisión acaecido en fecha anterior.²³

²³ Por su parte, el H. Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito bajo el rubro de "VISITA DOMICILIARIA. ACTA DE INICIO. DEBE ELABORARSE CON INDEPENDENCIA DEL ACTA FINAL O DE LAS COMPLEMENTARIAS" (Informe 1989, 3a. P., Vol. II, p. 1198), visible en la RTFF, 3a Epoca, Año III, No. 28, Abril de 1990, pp. 87 y 88.

De lo anterior, se llega a las siguientes conclusiones que son de capital importancia:

- a) En las actas de visita sólo pueden y deben hacerse constar los hechos, omisiones y circunstancias ocurridos precisamente el día de su levantamiento.
- b) En las actas de visita no pueden ni deben hacerse constar hechos omisiones y circunstancias, ocurridos en una fecha anterior al día de su levantamiento.
- c) Si un hecho, omisión o circunstancia no aparece consignado en el acta de visita de un día determinado, deberá entenderse que ese acontecimiento no se produjo ese día.
- d) Aceptar que en un acta de visita se asienten hechos producidos en otra fecha distinta, significaría privar de eficacia probatoria plena al acta de visita, y de seguridad jurídica al visitado, puesto que la firma de éste, la de los testigos, y las demás formalidades exigidas por la ley para cada una de las actas, constituyen ciertamente la garantía de que el documento refleja el desarrollo de la visita al día de su levantamiento.

e) Si cada acta se entiende referida a los hechos u omisiones acaecidos el día de su levantamiento, y la entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes, y la designación de los testigos, deben realizarse exactamente al inicio de la visita, es claro que la entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes y la designación de testigos, deben asentarse precisamente en el acta inicial de la visita.

f) Por lo tanto, si no se levanta acta de inicio de la visita, o levantándose, en ella no se hace constar la legal entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes, o la designación de los testigos, debe considerarse ilegal tal proceder, aunque en alguna acta parcial posterior o en el acta final así se indique, ya que tal circunstancia, en el mejor de los casos, lo único que significará es que la entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes, o la designación de los testigos, no se verificaron al inicio de la visita, sino en otra fecha posterior, en contravención al artículo 44, fracciones II y III, del vigente CFF.

g) No podría objetarse la conclusión anterior, afirmando que la legal entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes y la designación de testigos, pueden hacerse constar en el acta final de la visita, puesto que

en ella se resumen detalladamente todos los pormenores de la diligencia, porque aun cuando sea cierto que en el acta final se comprende una relación completa de la visita, también es verdad que dicha relación constituye simplemente un resumen de los datos ya asentados en el acta inicial y en las parciales, de manera que aquélla no puede acreditar plenamente la existencia de hechos sucedidos en una fecha anterior, si éstos no aparecen en el acta relativa. Es decir, en el acta final si se pueden hacer constar hechos ocurridos en fechas anteriores, siempre y cuando dichos hechos se hayan hecho constar en actas de visita levantadas en las fechas en que ocurrieron, no pudiendo asentarse en el acta final hechos supuestamente ocurridos en fechas anteriores, que no aparezcan señalados en actas de visita levantadas precisamente en esas fechas anteriores.

Precisamente, la SSTFF, bajo el rubro de "ACTA FINAL Y PARCIAL DE AUDITORIA. AUSENCIA DE CIRCUNSTANCIACION", visible en la RTFF, 3a. Epoca, Año III, No. 27, Marzo de 1990, p. 19, indica que de acuerdo con lo previsto por el artículo 84, fracciones V y VII, del CFF de 1967, los visitantes harán constar en el acta los resultados en forma circunstanciada, siguiéndose que tal circunstanciación es aplicable al acta final y naturalmente al acta parcial de visita o de auditoria. En la especie, si

en el acta final se asienta que conforme a una determinada acta parcial le fueron requeridos al visitado ciertos documentos relativos a diversos ejercicio fiscales, aunque en el acta parcial no consta ese requerimiento, es evidente que se asienta un dato falso, de ahí que ésta carece de la debida circunstanciación y en consecuencia es nula por vulnerar lo previsto en el artículo invocado; y

h) Concluyendo, el acta final no puede acreditar plenamente la legal entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes, y que los testigos se designaron al inicio de la visita, si la entrega de la orden de visita, la identificación de los visitantes y la designación de testigos, no aparecen consignadas en el acta de inicio de visita respectiva.

Los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto que ocurren en el curso de una visita, deben irse consignando en actas parciales conforme van sucediendo, en el momento preciso en que tienen lugar.

Es indebido que los hechos, omisiones o circunstancias que tienen lugar en el curso de una visita, se consignen en actas con posterioridad a su realización, por las siguientes dos razones:

- a) Porque la memoria falla, y es casi imposible que un hecho ocurrido en determinado momento, se describa fielmente con posterioridad.

En cambio, si los hechos, omisiones y circunstancias se consignan en actas en el momento preciso en que ocurren, la narración que de ellos se haga se apegará lo más posible a la realidad. Por ello es importante que los hechos, omisiones y circunstancias que tienen lugar en el curso de una visita domiciliaria, se consignent en el momento preciso en que suceden, pues de otra suerte, la narración que de ellos se haga con posterioridad es poco confiable. Debe tenerse presente que la obligación legal y Constitucional de que todo lo ocurrido en una visita domiciliaria debe hacerse constar circunstanciadamente en actas de visita, se establece en favor de los particulares, y no de las autoridades, encontrándose elevada inclusive al rango de garantía individual de seguridad jurídica, por lo que al ser poco confiable el contenido de las actas, por haberse consignado en ellas los hechos ocurridos con posterioridad a su realización, dicha irregularidad vulnera tal garantía individual de seguridad jurídica en perjuicio de los particulares visitados.

- b) Porque si tal proceder se admitiera, se daría indebidamente oportunidad a los visitantes de

convalidar y subsanar las irregularidades y omisiones en que incurrieran, pues con toda facilidad, en cualquier momento podrían consignar que con anterioridad realizaron tal o cual actuación, en determinada forma, aunque no hubiera ocurrido así, lo que evidentemente provoca un estado de inseguridad jurídica en perjuicio de los visitados, no debiendo olvidarse que todas las formalidades de las visitas domiciliarias, incluyendo la debida circunstanciación de las actas de visita, se establecen en favor de los visitados, y no de las autoridades.

Por lo demás, no se causa algún perjuicio a los visitadores por el hecho de que se les exija consignar en actas todos los hechos, omisiones y circunstancias ocurridos en el curso de una visita, en el momento mismo de estar sucediendo, aparte de que no se trata de una carga excesiva o de difícil cumplimiento, no existiendo ninguna razón de índole jurídica, moral o práctica, que justifique el proceder de los visitadores de consignar en actas, en un momento determinado, hechos que supuestamente ocurrieron con anterioridad.

Concluyendo, sostenemos que legalmente si es necesario y forzoso el levantamiento de actas parciales en el curso de una visita domiciliaria, por las siguientes razones:

- a) Porque por disposición expresa contenida en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del CFF, los hechos u omisiones que se conozcan en el desarrollo de una visita domiciliaria, y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, así como los hechos u omisiones que se conozcan de terceros, necesariamente deben hacerse constar en actas parciales, desde luego levantadas en el momento preciso de conocerse tales hechos u omisiones.
- b) Porque en los términos del segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del CFF, los visitadores deben levantar la última acta parcial, lo que implica forzosamente la existencia de actas parciales previas.
- c) Porque en las actas de visita sólo pueden y deben hacerse constar los hechos, omisiones o circunstancias ocurridos precisamente el día de su levantamiento, lo que obliga a los visitadores a levantar actas parciales siempre que conozcan de hechos, omisiones o circunstancias en el desarrollo de una visita.
- d) Porque en las actas de visita no pueden ni deben hacerse constar hechos, omisiones o circunstancias supuestamente ocurridos en fechas anteriores a la de su levantamiento y, si indebidamente lo hacen, las mismas son ilegales;

e) Porque en ciertos casos el propio Legislador Federal expresamente exige el levantamiento de actas parciales, por ejemplo, cuando la visita se lleva a cabo en varios lugares visitados, cuando se secuestra contabilidad, o cuando el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señaladas en el artículo 55 del CFF. Las actas parciales que forzosamente deben levantarse por disposición expresa contenida en la Ley son las siguientes:

- Acta Parcial de Entrega de Citatorio
- Acta Parcial de Entrega de la Orden de Visita
- Acta Parcial de Aumento o Sustitución de Visitadores Acta Parcial de Sustitución de Testigos
- Acta Parcial de Aseguramiento de Contabilidad, Bienes y Mercancías
- Acta Parcial de Secuestro de Contabilidad
- Acta Parcial en la que se notifica al visado que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del CFF
- Actas Parciales que deben levantarse cuando la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares visados
- Acta Parcial para noticiar a la persona con la que se entiende la visita que las actas se levantarán en las oficinas de las autoridades fiscales

- Acta Parcial para hacer constar la identificación de los visitantes que comparecen al lugar visado por primera vez después del inicio de la visita
- Acta Parcial en la que se hacen constar hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales
- Acta Parcial en la que se hacen constar hechos u omisiones que se conocen de terceros; y,
- Ultima Acta Parcial

Con lo anterior, queda claro que no es cierto que sólo sea obligatorio levantar el acta final, ya que como se ha demostrado, también es forzoso y necesario el levantamiento de actas parciales en el desarrollo de una visita domiciliaria.

Por ello, una visita domiciliaria en la cual no se levantan actas parciales, sin duda alguna que es ilegal, inconstitucional y violatoria de garantías individuales.

3.3. LA DENOMINADA "ACTA DE RATIFICACION DE LA VISITA".

En la práctica se ha estilado que en el desarrollo de una Visita Domiciliaria, los auditores actuantes cuando atienden la visita con personal distinto al contribuyente o a su representante legal, exigen que este o aquel atiendan directamente la visita.

Efectivamente, si la orden de visita se entrega a un tercero que no es representante legal del visitado, los visitadores desde ese momento, tratan por todos los medios, de convencer al visitado o a su representante legal, de que se presenten personal y directamente para entender con ellos la visita domiciliaria.

No importa que el visitado o su representante legal estén de viaje o se encuentren enfermos. Igualmente los visitadores exigirán que se presenten al lugar visitado, solicitando que se regresen de su viaje, o que aún enfermos comparezcan al domicilio visitado. Desde luego, todo esto lo exigen los visitadores por conducto de las personas que los atienden, a quienes verbalmente les dejan recados para el visitado o para su representante legal, a fin de que se presenten personal y directamente a entender la diligencia.

Pues bien, lo cierto es que no existe algún precepto jurídico que expresamente ordene que el visitado o su representante legal necesariamente deban atender directamente a los visitantes en el curso de una visita domiciliaria, de donde se concluye que el visitado o su representante legal no tienen tal obligación jurídica a su cargo.

Por lo tanto, la exigencia de los visitantes de que la visita la atienda directamente el visitado o su representante legal, carece de sustento legal, por lo que los ocupantes del domicilio visitado no están obligados jurídicamente a darle cumplimiento.

Por el contrario, diversos numerales del CFF expresamente aluden a la libertad que el Legislador Federal concede al visitado o a su representante legal, a fin de que decidan espontáneamente si directamente atienden o no a los visitantes, opción legal que los visitantes no pueden ni deben suprimir, pues por encima de la voluntad caprichosa de los visitantes, debe prevalecer la voluntad del Legislador Federal plasmada en el CFF.

Precisamente, del contenido de los artículos 44, fracción I, primer párrafo, fracción II, párrafos primero y segundo; 45, párrafos primero y tercero, y fracciones I y

IX, y 46, fracciones III, V y VI del CFF, se desprende que la exigencia formulada por los visitadores, en el sentido de que el visitado o su representante legal deben atender directamente la visita, es del todo ilegal, ya que ningún precepto Constitucional ni legal autoriza a los visitadores para que exijan que la visita la atienda personalmente el visitado o su representante legal.

Por lo tanto, los ocupantes del domicilio visitado no tienen por qué cumplir con esta exigencia ilegal, inconstitucional y violatoria de garantías individuales, pudiendo válidamente negarse a cumplirla, sin que tal negativa sea ilegal o delictiva, pues la que es ilegal es la exigencia de los visitadores de que la visita sea atendida personalmente por el visitado o su representante legal.

Debe recordarse que México es un Estado de Derecho y un régimen de Facultades Expresas, en el cual las autoridades no pueden ni deben hacer lo que a su capricho o arbitrariedad decidan, en tanto que sólo pueden y deben hacer lo que la Ley en forma expresa les permite, siendo que si ningún precepto jurídico autoriza a los visitadores a exigir que la visita sea atendida directamente por el visitado o su representante legal, obvio es que no pueden

ni deben hacerlo, y si lo hacen, su actuación es ilegal, inconstitucional y violatoria de garantías individuales.

Tan es ilegal esta exigencia de los visitantes que inclusive, cuando la realizan, no la hacen constar para nada en actas de visita. Es decir, muchas veces los visitantes exigen verbalmente que el visitado o su representante legal atiendan directa y personalmente la visita, quienes bajo tal presión así lo hacen, y cuando levantan las actas de visita para nada se menciona que los visitantes hayan formulado tal exigencia, lo que no hacen los visitantes precisamente porque saben perfectamente que dicho proceder es ilegal, inconstitucional y violatorio de garantías individuales. Desde luego, los particulares no deben permitir tales irregularidades, que siempre son en su perjuicio.

Pues bien, cuando el visitado o su representante legal, como resultado de las presiones ejercidas indebidamente por los visitantes, se presentan al lugar visitado para atender personal y directamente la práctica de la visita domiciliaria, los visitantes, no conformes con ello, todavía más, pretenden que dicho visitado o su representante legal firmen un acta de ratificación de la visita, en la cual el visitado o su representante legal, supuestamente en forma libre y espontánea, manifiestan **que**

ratifican todos y cada uno de los actos y diligencias efectuadas dentro de la visita domiciliaria hasta esa fecha, tanto por la persona que recibió la orden y atendió la visita, como por los visitantes y terceros, incluyendo en dicha ratificación y haciendo propio el nombramiento de los testigos, firmando de conformidad los tantos del oficio que contienen la orden de visita, la cual a partir de dicha fecha será atendida por el visitado o su representante legal.

Desde luego, este señalamiento no es de ninguna manera la expresión libre y espontánea de la voluntad del visitado o de su representante legal, ya que, en realidad se trata de una redacción elaborada en su totalidad por los visitantes, quienes presionan y obligan al visitado o a su representante legal para que la firmen, asegurándoles que se trata de un acta de ratificación de la visita que la Ley exige que se elabore, por lo que es obligación del visitado o de su representante legal el firmarla.

Inclusive, algunos visitantes llegan al extremo de indicarle al visitado o a su representante legal, que si no firman dicha acta de ratificación de la visita, que entonces no le van a levantar la última acta parcial,

señalamiento que es del todo falso, pues la elaboración de la última acta parcial, como se verá en su oportunidad, no es optativa para los visitantes, sino forzosa y necesaria.

Aunada la presión y exigencia de los visitantes, al desconocimiento de la Ley por parte del particular visitado, y muchas veces de sus asesores, sorpresiva e inexplicablemente, en la mayoría de los casos, el visitado o su representante legal aceptan firmar la ilegal "acta de ratificación de la visita, esta última que es del todo contraria a derecho y que, aunque se firme, como se acreditará a continuación, no surte algún efecto jurídico, careciendo por completo de validez y valor probatorio.

Es pertinente señalar que los visitantes, al hacer firmar al visitado o a su representante legal la aludida acta de ratificación de la visita, persiguen los siguientes fines, todos ellos ilegales, inconstitucionales y violatorios de garantías individuales:

a) Los visitantes pretenden que el visitado exprese su consentimiento con la visita, para que posteriormente no pueda impugnarla.

- b) Los visitantes pretenden que el visitado renuncie al derecho que tiene de impugnar los actos de autoridad que considere ilegales.
- c) Los visitantes pretenden que la voluntad del particular convalide o subsane los vicios de ilegalidad en que hayan incurrido al practicar la visita
- d) Los visitantes pretenden sorprender al visitado, haciéndolo ratificar una visita, con la única finalidad de que posteriormente no pueda controvertirla; y
- e) Los visitantes persiguen que el visitado no haga uso de los medios de defensa que legalmente se le conceden.

Todo lo anterior es ilegal, por las siguientes razones:

Cuando los visitantes hacen que el visitado o su representante legal firmen la aludida acta de ratificación de la visita, lo que en realidad pretenden es que dicho visitado o su representante legal manifiesten su consentimiento expreso con la visita, es decir, su conformidad expresa con la legalidad de la visita. Así, si después del levantamiento de la referida acta de ratificación de la visita, el visitado o su representante

legal manifiestan que no están conformes con la legalidad de la visita, los visitantes les indicarán que ya no pueden combatirla, en virtud de que al ratificarla, han expresado su consentimiento expreso con la misma, por lo que la impugnación que de ella hagan será improcedente.

Sin embargo, es pertinente precisar que el CFF no contempla la posibilidad de que el particular pueda manifestar su consentimiento expreso con los actos de autoridad, precisamente para evitar que las autoridades fiscales, mediante sorpresa o engaño puedan arrancar dicho supuesto consentimiento expreso de los particulares, dejándolos en completo estado de indefensión jurídica.

Ningún precepto jurídico del CFF prevé la posibilidad de que los particulares puedan manifestar su consentimiento expreso con los actos de autoridad.

Se hace notar que el artículo 190, fracción III del CFF de 1967, dispone lo siguiente:

ARTICULO 190. *Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal:*

III. *Contra resoluciones o actos CONSENTIDOS, EXPRESA o tácitamente, entendiéndose por estos últimos aquellos contra los que no se promovió el juicio dentro de los plazos señalados en este Código".*

Atento al contenido del precepto legal invocado, el juicio contencioso administrativo era improcedente contra actos respecto de los cuales el particular había manifestado con anterioridad su consentimiento expreso.

Sin embargo, esta disposición legal fue utilizada en algunos casos en forma indebida por las autoridades fiscales, quienes, al momento de notificar a los particulares sus actos o resoluciones, en lugar de hacerlos firmar una simple constancia de notificación, mediante sorpresa o engaño los hacían firmar toda una declaración impresa en la cual el particular supuestamente manifestaba su consentimiento expreso con el acto o resolución que se le estaba notificando.

Posteriormente, cuando el particular promovía juicio ante el TFF en contra de dicho acto o resolución, la autoridad fiscal manifestaba que el mismo era improcedente, solicitando su sobreseimiento, en virtud de que el acto impugnado había sido consentido expresamente por el

ESTA COPIA DE LA
SALIR DE EL ARCHIVO

particular, sobreseimiento que se decretaba con fundamento en los artículos 190, fracción III, y 191, fracción II del CFF de 1967.

Para evitar este proceder irregular de algunas autoridades fiscales, el nuevo CFF suprimió por completo la alusión al "consentimiento expreso", motivo por el cual, en la actualidad no puede ni debe solicitarse o decretarse el sobreseimiento de algún juicio ante el TFF, con el argumento de que el particular manifestó su consentimiento expreso con el acto o resolución que se impugna.

El artículo 202, fracción IV del actual CFF, dispone lo siguiente:

ARTICULO 202. *Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:*

IV. *Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala este Código".*

Queda claro que conforme a estricto derecho, sólo se entiende que hay consentimiento cuando no se promueve algún medio de defensa en los términos de las Leyes respectivas o juicio ante el TFF en los plazos que señala este código

Así pues, el hecho de que en la actualidad algún particular manifieste su Consentimiento expreso respecto de determinado acto de autoridad no lo imposibilita jurídicamente para impugnarlo con posterioridad, desde luego, siempre y cuando lo haga con toda oportunidad, dentro de los plazos legales previstos al efecto.

Si las autoridades fiscales solicitan el sobreseimiento de un juicio fiscal, alegando que el particular con anterioridad ha manifestado su consentimiento expreso con el acto que ahora pretende impugnar, por lo que el juicio es improcedente, el TFF debe declarar infundada tal solicitud de sobreseimiento si el medio de defensa interpuesto se ha promovido con toda oportunidad, dentro de los plazos legales previstos al efecto, de donde resulta evidente que conforme al CFF vigente el consentimiento expreso manifestado por algún particular no surte ningún efecto jurídico.

Aun cuando se manifieste consentimiento expreso con algún acto de autoridad, posteriormente dicho acto de

molestia si puede ser impugnado por el particular afectado, que originalmente había externado su consentimiento expreso, con el único requisito de que el medio de defensa se interponga con toda oportunidad, dentro de los plazos legales previstos.

En estas condiciones, es intrascendente que el visitado o su representante legal acepten firmar el acta de ratificación de la visita, consintiendo expresamente todo lo actuado por los visitantes ya que dicha ratificación o consentimiento expreso no surten algún efecto jurídico, por lo que si, posteriormente, al notificarse al particular las resoluciones definitivas emitidas con apoyo en los resultados de la aludida visita domiciliaria, ratificada y consentida expresamente, el particular con toda oportunidad promueve en su contra los medios de defensa legalmente procedentes en ellos podrá alegar absolutamente todas las irregularidades e ilegalidades en que hayan incurrido los visitantes al practicar la visita, pues el referido consentimiento expreso o ratificación de la visita no surte efecto jurídico alguno.

Concluyendo, dicha ratificación de la visita o consentimiento expreso del visitado, y la nada, son lo mismo, pues definitivamente no surten algún efecto jurídico.

Esto es así, porque además ningún precepto jurídico dispone que las irregularidades e ilegalidades en que incurran los visitadores, desaparezcan, se convalidan o subsanen, cuando el visitado o su representante legal ratifique tales actuaciones ilegales, por lo que aún ratificándolas el visitado, si las diligencias realizadas en el curso de una visita son ilegales, las mismas siguen siendo contrarias a derecho, pues su ilegalidad no desaparece por una supuesta ratificación, que además no está prevista legalmente.

Debe tenerse presente que el artículo 60. del CCDF, dispone lo siguiente:

"ARTICULO 60. La voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, ni alterarla o modificarla...".

El artículo 16 Constitucional, en su segundo párrafo, expresamente dispone que "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para... 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".

Pues bien, por disposición Constitucional expresa, las autoridades fiscales, al practicar visitas domiciliarias, forzosa y necesariamente deben sujetarse al CFF, que es la Ley respectiva, y a las formalidades prescritas para los cateos.

Por lo tanto, cuando los visitantes, al practicar una visita, no se sujetan al CFF o a las formalidades prescritas para los cateos, provocan que la visita sea ilegal, inconstitucional y violatoria de garantías individuales, aun cuando el visitado o su representante legal la hayan ratificado expresamente ya que la voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, ni alterarla o modificarla.

Cuando el visitado o su representante legal supuestamente ratifican una visita, lo que en realidad están haciendo es manifestar que "no importa que la visita no se haya ajustado al CFF o a las formalidades prescritas para los cateos, de cualquier manera es legal, con lo cual aparentemente están liberando a los visitantes de la obligación de sujetarse en la práctica de la visita al CFF y a las formalidades prescritas para los cateos, con la salvedad de que la voluntad del visitado o la de su representante legal no pueden eximir de la observancia del segundo párrafo del artículo 16 constitucional ni alterarlo

o modificarlo, por lo que aún a pesar de la supuesta ratificación, si posteriormente se acredita que los visitantes no se sujetaron al CFF o a las formalidades prescritas para los cateos, la visita deberá declararse ilegal, dejándose insubsistentes las resoluciones definitivas que pretendan apoyarse en los resultados de dicha visita ilegal pues por encima de la voluntad de los particulares, debe prevalecer la Ley.

El mismo artículo 8o. del CCEJ, dispone lo siguiente:

ARTICULO 8o.... Sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de tercero".

Del precepto legal que ha quedado reproducido se desprende con claridad que sólo pueden renunciarse los derechos privados que no afecten directamente al interés público, cuando la renuncia no perjudique derechos de tercero. Por lo tanto, no se pueden renunciar los siguientes derechos:

a) Los derechos privados, cuya renuncia perjudique derechos de tercero.

b) Los derechos privados que afecten directamente al interés público;

c) Los derechos públicos.

Estas tres categorías de derechos son irrenunciables.

Desde luego, derechos privados son los que un particular tiene frente a otro particular, es decir, aquéllos cuyo cumplimiento puede exigir y reclamar un particular a otro particular.

En cambio, derechos públicos son los que un particular tiene frente al gobierno, frente a los órganos de autoridad, es decir, aquéllos cuyo cumplimiento y observancia puede exigir y reclamar un particular a las autoridades.

Pues bien, sólo pueden renunciarse los derechos privados, y eso, siempre y cuando se trate de derechos privados que no afecten directamente al interés público, y cuya renuncia no perjudique derechos de tercero.

Por el contrario, los derechos públicos en ningún caso pueden renunciarse, por lo que la renuncia que se haga de ellos no surtirá ningún efecto jurídico.

Del segundo párrafo del artículo 16 Constitucional se desprende que las autoridades fiscales, al practicar visitas domiciliarias, tienen la obligación de sujetarse al CFF y a las formalidades prescritas para los cateos en tanto que los particulares tienen el derecho público de que las autoridades fiscales, al practicar visitas domiciliarias, se sujeten al CFF y a las formalidades prescritas para los cateos, derecho público que es irrenunciable.

Aun cuando el visitado o su representante legal hayan ratificado la visita, renunciando expresamente al derecho público que los visitantes se sujeten al CFF y a las formalidades prescritas para los cateos, aún así, con posterioridad, al impugnar las resoluciones definitivas que se emitan con apoyo en los resultados obtenidos en la aludida visita, podrán alegar todas las ilegalidades e irregularidades en que hayan incurrido los visitantes, y si las acreditan, la visita será declarada ilegal, inconstitucional y violatoria de garantías individuales, dejándose insubsistentes las resoluciones definitivas que se derivan de tal visita ilegal, en virtud de que los derechos públicos son irrenunciables, y la renuncia que de ellos se haga es nula y no surte efecto jurídico.

Por su parte, el artículo 10 del CCEJ, dispone lo siguiente:

"ARTICULO 10. Los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público no tendrán valor, excepto en los casos en que la ley disponga lo contrario".

Pues bien, la Constitución indiscutiblemente que es una ley de interés público. Igualmente, el CFF, es una ley de interés público.

Pues bien, si una visita domiciliaria se ejecuta contra el tenor de la Constitución y del CFF, indiscutiblemente leyes de interés público, dicha visita domiciliaria será nula, aun cuando el visitado o su representante legal la hayan ratificado, pues ninguna ley ordena que una visita domiciliaria surtirá todos sus efectos jurídicos y será válida, aun cuando se haya ejecutado contra el tenor de la Constitución y del CFF, leyes de interés público cuando el visitado o su representante legal la ratifiquen expresamente, por lo que la supuesta ratificación expresa de la visita, de ninguna manera convalida o subsana las ilegalidades o irregularidades en que hayan incurrido los visitantes al practicarla.

3.4 LA SUSTITUCION DE ACTAS PARCIALES CON OFICIOS DE SOLICITUD DE DOCUMENTOS.

Los visitantes deben consignar los hechos u omisiones observados que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, en actas de visita, sean parciales o final, en forma debidamente circunstanciada, atento al contenido del artículo 46, fracciones I y IV, del CFF.

Es indebido que los visitantes utilicen las solicitudes de documentos e informes, para consignar en ellas escuetamente hechos u omisiones supuestamente observados, pues tal proceder deja en completo estado de indefensión a los visitantes.

Aun cuando los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales se hagan constar en actas de visita, si éstas no están debidamente circunstanciadas, dándole a conocer al visitado absolutamente toda la información detallada que le permita verificar y constatar la veracidad de las conclusiones a las que llegan los visitantes, aún así el proceder de los visitantes será ilegal.

De lo anterior resulta evidente que si es ilegal el proceder de los visitantes, cuando comunican al visitado

los hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, mediante actas de visita que no están debidamente circunstanciadas, con mayor razón es ilegal su actuación cuando tales hechos u omisiones se los comunican, no en actas de visita, sino en simples oficios, elaborados fuera del domicilio visitado, sin la intervención del visitado, sin la presencia de los testigos y desde luego, en forma no circunstanciada.

De acuerdo con el artículo 84 del CFF de 1967, correlativo del numeral 46, fracción I, del CFF vigente, los visitadores tienen obligación de asentar en las actas en forma circunstanciada los hechos motivo de la visita. Por lo tanto, si se requiere a la persona visitada documentación adicional, la que se detalla en el acta, y únicamente se asienta que el patrón no presentó la totalidad de la documentación, sin especificar de manera concreta cuál exhibió y cuál no, este hecho es motivo suficiente para concluir que el acta no reúne los requisitos del precepto legal indicado, criterio que ha sido expresado por la SSTFF, bajo el rubro de "ACTAS DE VISITA", visible en la RTFF, 2a. Epoca, Año VII, Núm. 75, Marzo de 1986, pp. 800 y 801.

Las actas parciales deben reunir los mismos requisitos y formalidades del acta final.

El artículo 46, fracción VI del CFF, dispone lo siguiente:

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado...".

Como queda claro, al levantarse el acta final, de inmediato debe dejarse copia de la misma en poder del visitado. Igualmente, al levantarse las actas parciales, que deben observar los mismos requisitos y formalidades del acta final, de inmediato debe dejarse copia de las mismas en poder del visitado.

En estas condiciones, si no se deja al visitado copia del acta parcial el mismo día de su levantamiento, la

visita es ilegal, inconstitucional y violatoria de garantías individuales.

CAPITULO IV INCONFORMIDADES EN CONTRA DE LOS HECHOS CONSIGNADOS EN LA ULTIMA ACTA PARCIAL

Una vez levantada la última acta parcial, el visitado cuenta con un término de quince días para presentar las pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos por los visitantes que pueden entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Contrariamente a disposiciones anteriores que regulaban al detalle la llamada inconformidad contra actas de visita, el Código actual apenas si se ocupa de lo que queda de la institución.

4.1 PRESENTACION DE LOS DOCUMENTOS PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS REFERIDOS EN LA ULTIMA ACTA PARCIAL

Por principio de cuentas, parece que ya no se hace necesario inconformarse por escrito con los hechos asentados en actas; basta presentar los documentos, libros o registros que los desvirtúen o señalar el lugar donde se encuentran.

Como la visita no concluye aún, pues debe levantarse todavía el acta final, y el visitado tiene el derecho de que la documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sea examinada en el domicilio donde se esté llevando a cabo la visita domiciliaria, la presentación de los documentos, libros y registros debe hacerse precisamente en este lugar y ante cualquiera de los visitantes.

Refuerza esta disposición la eliminación del contenido original del artículo 54 del Código de 1987, que establecía el derecho del visitado de inconformarse con los hechos contenidos en el acta final mediante escrito que debería presentar ante las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior en que dicha acta se hubiera cerrado y al que se acompañarían las pruebas documentales pertinentes a los hechos que pretendiera desvirtuar; derecho al que correspondía la correlativa obligación de las autoridades, prescrita en el RISHCP entonces en vigor, de "recibir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las inconformidades que formulen y las pruebas que ofrezcan, en relación con los actos de comprobación efectuados por las autoridades fiscales competentes, estudiarlas y tomarlas en cuenta, en su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes".

4.2 EL DERECHO DEL VISITADO A INCONFORMARSE

Aunque el Código no lo prevea, el particular visitado tiene derecho no sólo de presentar pruebas, sino también el de formular alegatos por escrito en defensa de sus intereses, ya que la garantía de audiencia, que el precepto en comento pretende satisfacer, no puede escindirse de manera que el posible afectado solamente tenga el derecho de presentar pruebas, pero no el de manifestar las razones y consideraciones legales que se apoyan precisamente en dichas probanzas, lo que simple y sencillamente constituiría un absurdo que no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional de audiencia, cuyo respeto exige, además, que la autoridad se ocupe del estudio de las cuestiones controvertidas y del análisis de las pruebas aportadas, valorándolas de acuerdo a derecho, a efecto de determinar, con el resultado de ese análisis, si se probaron o no, y en su caso en qué medida, los hechos fundatorios de las defensas opuestas. De lo contrario, carecería de sentido este medio de defensa otorgado al particular.

Entre las concreciones jurisdiccionales de este punto de vista debidas a la Sala Superior podemos citar:

La autoridad al emitir las liquidaciones tiene la obligación de tomar en consideración, en caso de que se haya presentado inconformidad contra las actas, todas y cada una de las manifestaciones de los particulares, sobre los hechos asentados, las pruebas aportadas y el resultado de la auditoría. Es decir, vincula a la autoridad a admitir, desahogar y valorar las pruebas documentales que los particulares ofrezcan, y, en caso contrario, debe fundar y motivar adecuadamente el desechamiento de las mismas; o el por qué no las considera idóneas para desvirtuar los hechos.

Revisión No. 1068/83.--Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1985, por unanimidad de 6 votos.--Magistrada Ponente Margarita Lomelí Cerezo.--Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez.

Desde luego, el estudio de la inconformidad debe ser integral, es decir, la autoridad debe hacerse cargo de todos los argumentos expresados en la instancia:

Si la autoridad liquidadora en el procedimiento administrativo no se ocupa de todos los motivos de inconformidad expuestos en el escrito respectivo presentado en contra de los hechos contenidos en un acta de visita, incurre en una violación que amerita que se declare la

nulidad de la resolución impugnada con fundamento en los artículos 238, fracción III y 239, fracción III del Código Fiscal, para el efecto de que se subsane dicha irregularidad y se emita la resolución que en derecho proceda.

Revisión No.807/80.--Resuelta en sesión de 13 de noviembre de 1986, por unanimidad de 7 votos.--Magistrado Ponente Genaro Martínez Moreno.--Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez.

En los términos del artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación anterior, y 54 del actual ordenamiento, el visitado puede presentar su inconformidad en contra de los hechos asentados en las actas de visita, en consecuencia, la autoridad al resolver sobre éstos, debe estudiar todos los motivos de inconformidad expresados, sin embargo, en el presente caso aparece que la autoridad que emitió la liquidación de impuestos debatidos, omitió el estudio de uno de ellos por lo que, incurrió en una violación de procedimiento, debiéndose declarar la nulidad de dicha resolución para el efecto de que la autoridad se haga cargo del argumento omitido y emita una nueva resolución conforme a derecho proceda.

Revisión No. 2983/86.--Resuelta en sesión de 5 de abril de 1989, por unanimidad de 6 votos.--Magistrado Ponente Genaro Martínez Moreno.-- Secretaría: Lic. Victorino Esquivel Camacho.

La autoridad viene siempre obligada a precisar en qué consistió el análisis del caso y determinar qué eficacia demostrativa tienen las pruebas aportadas, expresando las razones que la llevan a las conclusiones que en la resolución del caso se sostienen, esto es, manifestando los motivos en que funde su apreciación para concederles o negarles fuerza de convicción; por lo que, como resolvió en la Revisión 672/79, "No basta con la simple expresión genérica de que con las pruebas presentadas no se acreditaron los hechos de la inconformidad, para tener por estudiadas las pruebas, sino que es necesario evaluarlas específicamente, expresando en la resolución las razones que se tuvieron para desestimarlas", misma solución que se advierte en las siguientes dos tesis:

Resulta ilegal que la autoridad hacendaria, al emitir una resolución liquidatoria de impuesto, en relación a las pruebas ofrecidas y exhibidas por el particular únicamente mencione que las mismas son improcedentes e insuficientes, sin expresar las razones, motivos o causas que tomó en cuenta para llegar a esa conclusión, debiéndose declarar

por consiguiente su nulidad, para el efecto de que se emita otra en la que se estudien y valoren debidamente las pruebas presentadas y se resuelva conforme proceda en derecho.

Revisión No. 660/84.--Resuelta en sesión de 22 de abril de 1986, por mayoría de 7 votos y 1 más con los resolutivos.--Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.--Secretario: Lic. Jorge A. Castañeda González.

Cuando el particular exhiba diversas pruebas tendientes a desvirtuar los hechos asentados en el acta de visita, la autoridad deberá proceder desde luego al análisis y valoración de las mismas sin que en forma dogmática y arbitraria deseche su admisión ya que sólo así permitirá que el gobernado pueda hacer valer sus defensas. En consecuencia, la autoridad no podrá excusarse de entrar a su estudio por considerar que el promovente se abstuvo de relacionarlas con los hechos consignados en el acta, ya que en tal supuesto deberá requerirlo para que subsane tales deficiencias y sólo hasta después resolver conforme a derecho atento a lo previsto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

Revisión No. 782/86.--Resuelta en sesión de 29 de marzo de 1989, por unanimidad de 8 votos.--Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.--Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.

En idéntico sentido, y de manera por demás concluyente, la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la siguiente tesis de jurisprudencia:

Visitas domiciliarias, actas levantadas con motivo de. Garantía de audiencia en la fase oficiosa del procedimiento administrativo.--El artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación concede a los inconformes con las actas de auditoria fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el procedimiento administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en él las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente con su inconformidad o, a más tardar, dentro de los treinta días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohíba de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por la causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una

formalidad procesal que hace negatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional y que, en lo relativo, respeta el precepto fiscal en comento.

Revisión fiscal 83/78.--Carnes y Alimentos Refrigerados, S.A. 5 votos. Séptima Epoca, Volúmenes 121-126, Tercera Parte, Pág.79.

4.3 LA INCONFORMIDAD Y SU CONTENIDO

Al analizar el contenido de la instancia de inconformidad, la Sala Superior ha reiteradamente sostenido que aun cuando la misma constituye un medio de defensa administrativo, su razón de ser estriba en controvertir los hechos asentados en actas, por lo que ningún caso tiende a formular en ella objeciones de derecho, ya que será hasta que se emita la resolución que se sustente en tales hechos, cuando el particular podrá hacer uso de defensas de esa índole:

Inconformidad en contra de actas, su verdadero sentido radica en depurar los hechos a fin de motivar debidamente la resolución que llegue a dictarse.- Si se examina la naturaleza de la instancia de inconformidad prevista en la fracción VIII del Código Fiscal de la Federación (de 1967),

de acuerdo con las características legales de las actas de auditoría y de las resoluciones que con base en ellas, lleguen a emitirse, se infiere que el único sentido de la misma radica en darle la oportunidad al visitado para que exponga lo que estime pertinente en torno a los hechos asentados, para que de ese modo la autoridad encargada de emitir la resolución, al depurarse los hechos, mediante el análisis de los planteamientos y pruebas del inconforme, puede dar la motivación que considere adecuada para que en los términos legales, llegue a determinar algún crédito a cargo del contribuyente. Aún es factible que en la instancia de inconformidad se desvirtúen de tal manera los hechos asentados en el acta que al no existir elementos para la motivación, ya no se dicte ninguna resolución que afecte al inconforme. En este orden de ideas en la instancia de inconformidad carece de razón hacer planteamientos de orden jurídico, en relación a lo asentado en el acta, pues en ésta sólo se contienen hechos y opiniones de los visitantes, por lo que será hasta que se emita la resolución cuando en los medios de defensa procedentes se pueda formular esas defensas de derecho, toda vez que será hasta entonces en que, al incorporarse la decisión de autoridad competente, constituya su fundamentación.

Revisión No.406/82.--Resuelta en sesión de 31 de agosto de 1984, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.-- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.--Secretaría: Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno.

Por consiguiente, a juicio de la Sala en mención, de plantearse en la inconformidad argumentos de orden jurídico, las autoridades fiscales no tienen obligación de ocuparse de ellos y su falta de estudio no implica violación alguna de procedimiento que afecte el derecho de defensa del particular:

La autoridad no está obligada a tomar en consideración los argumentos de orden legal que haga valer el afectado en el escrito de inconformidad, debe referirse a los hechos asentados en el acta de acuerdo con lo establecido expresamente por la fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, sin que pueda considerarse que al no haberlo hecho, ha incurrido en una violación de carácter formal.

Juicio de Competencia Atrayente No.40/89.--Resuelto en sesión de 21 de septiembre de 1990, por unanimidad de 6 votos.--Magistrado Ponente Armando Díaz Olivares.--Secretaría: Lic. Yolanda Vergara Peralta.

Con este mismo enfoque, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dijo:

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, establece que la inconformidad planteada a la autoridad fiscal tratará sobre los hechos contenidos en el acta final de visita y en actas complementarias; por tanto, es evidente que esa disposición limita la materia de dicha inconformidad a esos hechos, razón por lo que la reclamación apoyada en otros distintos no es jurídico examinarla.

Amparo directo 274/89.--Negativos Multicolor, S.A. de C.V.--20 de abril de 1989.--Unanimidad de votos.--Ponente Hilario Bárcenas Chávez.--Secretaría: Elsa Fernández Martínez.

Esta concepción es recogida también por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo Circuito, apoyándola en la naturaleza del objeto que se persigue con dicha instancia, ya que las actas de visita no revisten el carácter de resolución fiscal:

La inconformidad se crea como una instancia concedida al visitado para hacer efectiva su garantía de audiencia, dándole oportunidad de contrariar y desvirtuar los hechos

asentados por los auditores como posiblemente constitutivos de irregularidades, de modo que sólo tales hechos y no cuestiones de Derecho pueden ser materia de la inconformidad, ya que la consecuencia prevista por el legislador para la falta de su promoción es que se tenga el particular como conforme con las aseveraciones de los visitadores, lo cual no podría decirse en relación con los problemas de legalidad. El alcance limitado de la inconformidad viene determinado por la naturaleza de su objeto, pues si las actas de visita no contienen resoluciones fiscales según el artículo 46 fracción I del Código de la materia, la inconformidad no puede actuar como un recurso o medio impugnativo mediante el cual el particular puede vincular a la autoridad administrativa a revisar la legalidad de las actuaciones, máxime que aún siendo fundados los vicios de ilegalidad aducidos, estaría imposibilitada a falta de prevención que se lo autorice a dejar insubsistente acto alguno invocando razones de tal género.

Amparo directo 2223/88.--Publicaciones del Centro, S.A. de C.V.--24 de enero de 1989.--Unanimidad de votos.-- Ponente Genaro David Góngora Pimentel.--Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Sostiene la misma tesis:

Revisión fiscal 103/89.--Llanticredit, S.A.--3 de mayo de 1989.--Unanimidad de votos.--Ponente Genaro David Góngora Pimentel.--Secretaria Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

No existe una causa justa y razonable que sirva de fundamento a la limitación al derecho de defensa introducida por las tesis acabadas de citar.

Sus débiles fundamentos atentan contra los principios de seguridad jurídica, celeridad y economía que deben inspirar todo procedimiento; el formalismo, en el que se apoyan para establecer una defensa mutilada, reducida a cuestiones de puros hechos, debe abandonarse, puesto que únicamente viene a retardar la solución final de la controversia, que podría anticiparse, con ahorro de tiempo, esfuerzos, dinero, molestias, etc., si consideramos a la inconformidad como instrumento de defensa eficaz, mediante el cual el particular puede ser oído plenamente, para corregir los vicios de la futura liquidación antes de que ésta llegue a emitirse, garantizando la seguridad jurídica que el procedimiento debe otorgar. Lo contrario lleva no sólo a la demora injustificada en la solución definitiva de los problemas generados por el procedimiento de

investigación domiciliaria, al decidirse posteriormente la cuestión en las mismas condiciones en que pudo haberlo sido prácticamente desde el principio; sin la carga que significa el tener que litigar bajo la presión de la ejecución, pago o garantía de contribuciones o accesorios (recargos, actualizaciones, multas) que suelen ser bastante onerosos, sino también a suponer que puede subsistir contra la Ley una situación jurídica que constituye la negación de la misma.

Apoya nuestro punto de vista la opinión del extinto tratadista uruguayo Rodolfo Sayagués Laso, para quien el acto administrativo viciado de ilegalidad "puede ser revocado de oficio o a petición de parte, en cualquier momento. Es la solución de principio que consideramos aplicable a nuestro derecho. Más aún, cabe admitir que la administración está obligada a revocar el acto para ajustarse a derecho".

Estos principios, que se encuentran en la base de los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución, inspiran la sentencia dictada por el Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, cuyo texto dice así:

Visitas, actas de interpretación del artículo 54 del código fiscal de la federación.- Si bien es verdad que los artículos 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación regulan las formalidades a que deben sujetarse los auditores en el desempeño de su función y que tales cuestiones son de mera legalidad que pueden hacerse valer mediante el recurso de revocación o ante el Tribunal Fiscal de la Federación en vía de nulidad, ello no significa que si aquellos temas se plantean ante la autoridad exactora, a quien compete sancionar las actas de visita, mediante la instancia de inconformidad regulada por el artículo 54 del invocado cuerpo de leyes, no sean dignas de consideración y estudio por la sola circunstancia de que dicho precepto establezca que procede contra los hechos contenidos en el acta final y en las complementarias; pues tal apreciación amen de ser limitada no toma en cuenta los principios de seguridad jurídica, audiencia y justicia pronta y expedita inmersos en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Federal establecidos por el Constituyente en favor del gobernado ya que, independientemente de la denominación que se le dé a la inconformidad, no hay duda de que se trata de un verdadero medio de impugnación que los contribuyentes pueden ejercitar no sólo contra el resultado de las facultades que corresponden a las autoridades hacendarias para investigar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones a cargo de aquéllos, sino también contra los

deberes que en uso de tales prerrogativas deben cumplir. Esta interpretación armoniza con los referidos principios en virtud de que se escucha al causante respecto de sus inquietudes en ambos temas, (hechos y formalidades de derecho); y las autoridades tienen oportunidad de enmendar sus errores u ordenar que se enmienden en caso de que procedan, evitando así que se prolonguen indefinidamente los asuntos de esta naturaleza, que en última instancia redundan en perjuicio del fisco federal quien se ve impedido de cobrar los créditos respectivos. Por lo demás, se da oportunidad al sujeto pasivo de la relación tributaria de conocer la opinión de las autoridades y de defenderse adecuadamente a través de la revocación o del juicio de nulidad, lo que no sucedería con la interpretación restringida de la recurrente.

Revisión fiscal 10/89.--Administración Regional Peninsular y otras.-- 18 de octubre de 1989.--Unanimidad de votos .--Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas.- Secretario: Germán Alberto Escalante Aguilar.

En abono de nuestro punto de vista conviene agregar que, desde el momento en que desapareció de la última parte de la fracción I del artículo 46 del Código, la disposición que consideraba que "Las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones

fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal", para, a partir de entonces, establece que en el acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores, "se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado", con la consiguiente exigencia, introducida en el RISI ICP (artículos 65 fracción XV Bis, 68 fracción XIV, 69 fracción XIV y 129 fracción XXVIII), de "Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos y omisiones imputables a éste, conocidos con motivo de la visita domiciliaria que practique, y hacer constar dicha determinación en el acta final que se levante", no es posible ya circunscribir la instancia de inconformidad a cuestiones puramente fácticas.

4.4 LA INCONFORMIDAD Y LA NEGATIVA FICTA

Nadie hay que discuta el carácter de medio de defensa que tiene la instancia de inconformidad contra actas de visita, aunque algunos la recorten a la impugnación de sólo los hechos que se hagan constar en actas, negando que se trate de un verdadero recurso al que necesariamente deba recaer una resolución que decida sobre las pretensiones deducidas por el inconforme.

No se configura la negativa ficta prevista en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, tratándose del silencio de las autoridades fiscales en la instancia de inconformidad contra las actas de auditoría, toda vez que, según lo ha sostenido el Tribunal Colegiado, la indicada instancia de inconformidad no tiene el carácter de recurso, pues únicamente constituye una fase dentro del procedimiento de investigación de la situación fiscal del causante, mismo que culmina con la resolución que emita la autoridad respectiva y en la cual deberá tomarse en cuenta aquella inconformidad.

La circunstancia de que la instancia de inconformidad no constituya un recurso legal, sino de depuración de los hechos asentados en actas, no es obstáculo para que no se pueda configurar, a su respecto, la negativa ficta, ante la falta de respuesta de las autoridades en el plazo de tres meses que prescribe el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, a los planteamientos que con la misma se hagan valer, porque una visita domiciliaria constituye un procedimiento administrativo y, dentro de él, la inconformidad a que se refiere el artículo 46 fracción IV del Código, al establecer que su ausencia entraña la conformidad con los hechos consignados en actas es, a no dudarlo, una instancia que busca la modificación de las situaciones de hechos referidas en éstas. Y como el Código

no hace distinción alguna acerca de que en relación con la instancia de inconformidad contra actas de visita no se configura la resolución negativa ficta, es dable concluir que no se ajusta a derecho la corriente de pensamiento que hace tal distinción, con el cual se viene en realidad a premiar la conducta injustificadamente omisa de las autoridades, al abstenerse de dictar oportunamente las resoluciones que debieran recaer a los motivos de inconformidad hechos valer, ya que, entre tanto, recargos y actualizaciones siguen incrementando en progresión casi geométrica la cuantía del crédito original.

La resolución a la instancia de inconformidad no puede constituir una facultad discrecional de la administración fiscal, en cuanto al tiempo que se tome para ello, atento a que, como cualquier autoridad, no está relevada de resolver oportunamente sobre las solicitudes que se le presenten; de manera que su abstención, al infringir el derecho de petición, no puede reputarse lícita y, consiguientemente, no puede contribuir a agravar la situación del particular derivada de un estado de cosas creado precisamente por la violación directa de un precepto constitucional.

4.5. LA INCONFORMIDAD Y GARANTIA DE LA AUDIENCIA

En otro orden de cosas, al prescindir el RISHCP actualmente en vigor de una disposición que se había venido repitiendo en anteriores reglamentos interiores de la dependencia, en el sentido de otorgar facultades expresas a determinados órganos de la misma para "recibir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las inconformidades que formulen y las pruebas que ofrezcan, en relación con los actos de comprobación efectuados por las autoridades fiscales competentes, estudiarlas y tomarlas en cuenta, en su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes", y establecer, por otra parte, que la inconformidad se haga valer en contra de los hechos asentados en la última acta parcial, hace nugatoria la garantía de audiencia que con la instancia se pretende satisfacer.

Ya desde el 22 de junio de 1944, fecha en que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el famoso amparo pedido por Ma. Soledad M. de Valdés, con la acabada versión de la llamada "tesis Fraga", se fijó definitivamente que la garantía de audiencia alcanza al particular también frente a las autoridades administrativas, y se estableció que el procedimiento que

se instaure al efecto no necesariamente debe tener las mismas formalidades que el judicial, "pues bien pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se dé al particular afectado, oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes, y formulando los alegatos que crea pertinentes, aunque no tenga las formalidades del Código Fiscal la autoridad que tenga a su cargo la facultad de juzgar y tome en cuenta tales elementos para decidir una resolución apegada al derecho.

todas las autoridades fiscales deberían contar con un órgano imparcial representado por los sectores involucrados para emitir resoluciones respecto a incomodidades de contribuyentes afectados por actos o resoluciones emitidas por dichas autoridades. Las ventajas que esto representaría a los tribunales fiscales sería una muy importante disminución en sus cargas de trabajo permitiendo desahogar con mayor calidad los asuntos de mayor envergadura y respecto de los contribuyentes un ahorro en dinero y en tiempo considerables.

La imparcialidad de este órgano evitaría lo que acontece en la actualidad respecto de cualquier consulta

que se formula ante la SHCP como por ejemplo respecto de si un impuesto es procedente o no o si un acto de autoridad esta apegada a derecho o no , por lo general las resoluciones emitidas son contrarias a los particulares pues dichos funcionarios no tienen libertad de (son pena de todo tipo de represalias) resolver en contra de los intereses de la Secretaría, aun que si afectando notoriamente los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes ya que de resolver en contra de la autoridad le financiarían responsabilidad además de perder el empleo. De conformidad a estos razonamientos ¿ cual es el sentido de que el contribuyente formule consulta o inconformidad?

Afinando el anterior criterio, la propia segunda sala dijo que la garantía de audiencia "es esencialmente previa a la resolución definitiva de que se trate" (Sexta Epoca, Tercera Parte: Vol. LXI, Pag. 64. A.R. 6840/1961. Francisco Osorio Carrillo. Unanimidad de 4 votos), o, más precisamente, según resolución del Pleno Alto tribunal, "previa a la afectación definitiva de los intereses de los causantes (Amparo en revisión 5696/1966. Manuel E. Miranda y Coag. Junio 17 de 1975. Mayoría de 16 votos. Ponente: Ministro. Salvador Mondragón Guerra. Secretario: Francisco R. Ramírez. Boletín No. 18 al Semanario Judicial de la Federación, Pag. 9); pero, sobre todo, y esto es

realmente lo que nos importa destacar, que la garantía en comento sólo debe otorgarse en relación con actos que impliquen la privación de la vida, libertad, propiedad, posesiones y derechos de los particulares, pero no cuando la afectación sea de índole diversa, caso en el cual el acto de molestia únicamente debe satisfacer la garantía de seguridad jurídica de fundamentación y motivación:

En los términos del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal, la audiencia previa a la emisión del acto de autoridad y el debido proceso legal, como garantías del gobernado, son de observancia obligatoria, únicamente tratándose de actos privativos, sea de la vida de la libertad, propiedades, posesiones o derechos de los particulares, mas no así cuando se trata de actos de molestias que no tengan la finalidad de privar al afectado de alguno de sus bienes o derechos, pues tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación) que establece el artículo 16 constitucional.

Amparo en revisión 1389/1971.--La Libertad, Compañía General de Seguros, S.A. y acumulado. Septiembre 4 de 1975.--5 votos.--Ponente Ministro Carlos del Río Rodríguez.--2a. Sala. Boletín No. 21 al Semanario Judicial de la Federación, Pág.29.

Pues bien, si el acta final de la visita domiciliaria no constituye la resolución definitiva en el procedimiento administrativo de investigación y/o comprobación domiciliaria, sino que, de acuerdo con lo previsto por el artículo 63 del CFF de 1996, los hechos que consignen podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales; si, consiguientemente, el acta final no puede nunca revestir la característica de resolución y, menos todavía, la de resolución privativa, debido a que ésta será dictada posteriormente con base en los hechos conocidos con motivo de la visita, y, en fin, si los visitantes no son autoridades fiscales, sino agentes de ellas, no tiene ningún caso prescribir que la inconformidad se haga valer contra los hechos asentados en la última acta parcial.

La garantía de audiencia otorgada en estas condiciones resulta ociosa, porque precede a un acto, el levantamiento del acta final, que no constituye la resolución definitiva en el procedimiento administrativo de investigación y/o comprobación; porque el acta final no lesiona los intereses jurídicos del visitado, ya que sólo consigna hechos que podrán o no servir para motivar una liquidación de contribuciones, la que, en todo caso, será la que irroque

el perjuicio; porque los visitadores, que son los que en el sistema del actual Código deben tomar en cuenta las razones expresadas y las pruebas aportadas con el escrito de inconformidad, no son las autoridades que dictarán el acto lesivo a la esfera jurídica del particular visitado, y, últimamente, porque, para oír en defensa a éste, es preciso darle a conocer todos los elementos de cargo que en su contra se hayan obtenido en la visita y otorgarle oportunidad razonable para que alegue lo que a su derecho convenga y ofrezca y rinda las pruebas que estime pertinentes para apoyar sus alegatos, siendo evidente que estos elementos de cargo sólo se conocerán con plenitud hasta el momento en que se cierre la averiguación domiciliaria, todo lo cual convierte en inconstitucional al precepto.

Para que la posibilidad de defensa sea cabal, es decir, para que el particular esté en aptitud de ejercer adecuadamente la defensa de sus derechos, es necesario que no se impida, como lo hace la disposición, sino, por el contrario, se prohíje, la efectiva aplicación del principio de contradicción mediante el correcto desenvolvimiento de la dialéctica procesal administrativa: que la impugnación de las observaciones realizadas por los visitadores se haga una vez el visitado cuente, en la forma más completa posible, con el conocimiento de los elementos que

eventualmente podrán servir para afectarlo, lo que solamente puede ocurrir una vez levantada el acta final de la visita y que la impugnación se presente ante y sea resuelta por la autoridad que ha de dictar el acto privativo de derechos que corresponda, no por los visitantes al levantar el acta final.

En los términos del párrafo tercero de la fracción IV del artículo 46 del CFF de 1996, se tendrán por consentidos los hechos consignados en actas si antes del cierre del acta final el visitado no se inconforma presentando las pruebas documentales que los desvirtúen.

Sin embargo, las consecuencias de esta determinación legal no se pueden llevar demasiado lejos, hasta, por ejemplo, el extremo en que se ha colocado la Sala Superior al negar, en virtud del principio de eventualidad jurídica procesal, que el visitado pueda hacer valer en instancias posteriores las pruebas que debió rendir oportunamente con su inconformidad, por la preclusión de ese derecho:

Según lo dispone el artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación (1966), los causantes están en aptitud de inconformarse en contra de los hechos asentados en el acta de auditoría, dentro de los plazos señalados en dicho precepto, por lo que si no se ejercita

dicho derecho y no se ofrecen pruebas para acreditar su inconformidad, el causante pierde por preclusión tal derecho y, en consecuencia, las probanzas no aportadas en dicha oportunidad no pueden ser ofrecidas en ninguna instancia posterior.

Juicio de Competencia Atrayente No. 40/89.--Resuelto en sesión de 21 de septiembre de 1990.--Por unanimidad de 6 votos .--Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.--Secretaria: Lic. Yolanda Vergara Peralta.

PRECEDENTES:

Revisión No.583/76.--Resuelta en sesión de 21 de mayo de 1980, por unanimidad de 6 votos.--Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.--Secretario: Lic. Rafael Ibarra Gil.

Revisión No. 516/84.--Resuelta en sesión de 16 de abril de 1985, por unanimidad de 8 votos.--Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.-- Secretaria: Lic. Ma. del Carmen Moreno.

Por el contrario, la pérdida de tal derecho debe situarse en su específico contexto, entendiéndose referida únicamente a los resultados del procedimiento

administrativos de investigación y/o comprobación domiciliaria, para los efectos del cierre del acta final de la visita, pero no puede trascender a ningún otro, como el procedimiento que se inicie con motivo de la interposición de algún medio de defensa que, en la propia sede administrativa, busque que se revise la legalidad del acto lesivo de autoridad derivado directa e inmediatamente de los hechos conocidos con motivo de la visita, ni menos todavía al procedimiento contencioso administrativo que con el mismo fin se inicie.

A favor de esta interpretación podemos aducir que ambos procedimientos carecerían de objeto o no tendrían razón de ser si en ellos el particular afectado no tuviera posibilidad plena de defender sus derechos, lo que ocurriría si no se le otorgara la oportunidad de aportar las pruebas que a sus intereses convinieran y si no se apreciaran conforme a derecho tales probanzas, expresándose, en su caso, las razones concretas o motivos particulares por los cuales la autoridad les confiera o no eficacia demostrativa. De no entenderse así, se dejaría al particular en estado de indefensión al encontrarse imposibilitado de demostrar los agravios que le causa la resolución impugnada, restringiéndose en su perjuicio el alcance del derecho fundamental de audiencia, tal y como ha

sido precisado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Para el debido cumplimiento de las formalidades esenciales de todo proceso ya sea administrativo o judicial, no basta conceder al afectado la oportunidad de ser oído, sino que es indispensable que se le permita rendir pruebas en defensa de sus intereses, pues de impedirsele, arbitrariamente, el derecho de hacerlo, la audiencia otorgada carecería de sentido. Por tanto, la falta de desahogo de las pruebas legalmente ofrecidas implica la inobservancia de una formalidad esencial del procedimiento que hace nugatorio el derecho de defensa, mutilando así un aspecto fundamental de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional.

Amparo en revisión 1804/77.--Oscar Mendivil Osuna y otros.--24 de agosto de 1978.--Unanimidad de 4 votos.-- Ponente: Jorge Iñárritu.--Secretario: Marcos Arturo Nazar Sevilla.

Informe 1978,2a. Parte, Página 61.

La tesis contraria conduciría al absurdo de que, por una razón formal, la administración fiscal cerrara los ojos deliberadamente ante la verdad, conduciéndose con excesivo

formulismo propio más de los procedimientos en que existe contienda o litigio entre las partes, que de aquellos en que la misma autoridad revisa sus actos. Es por ello que, como lo señaló la Sala Superior, al resolver el 27 de marzo de 1981, siendo ponente el Magistrado Alfonso Cortina Gutiérrez, el recurso de revisión 375/80, el procedimiento administrativo tiene sus principios particulares, entre los que destaca el de legalidad objetiva, en virtud del cual "la Administración trata de obtener un resultado que esté acorde con la realidad, porque debe ajustar sus actos a la legalidad que deriva de las disposiciones que la rigen, de ahí que está íntimamente ligado con la naturaleza inquisitiva de la fase oficiosa del trámite administrativo, pues actúa fundamentalmente de oficio y no está sujeta a la iniciativa o impulso de los particulares; esto significa la facultad y obligación que tiene la autoridad de averiguar los hechos, de buscar el fondo de los asuntos y de llegar a resultados ciertos, por eso es que la Administración activa, en esta fase instructora dirige su actividad a encontrar la verdad material, porque trata de aplicar correctamente la ley y de alcanzar resultados que sean válidos en vista de las disposiciones legales y de las situaciones reales". En pocas palabras, en la fase oficiosa del procedimiento administrativo la actuación de la autoridad debe estar al servicio de la legalidad, nunca a la inversa.

Ya con anterioridad, al resolver el 10. de julio de 1980 el recurso de revisión No. 418/77, la propia Sala Superior había dicho que en la fase oficiosa del procedimiento administrativo la autoridad tiene la obligación:

"...de averiguar los hechos, de buscar el fondo de los asuntos y de llegar a resultados realmente legales; por eso es que la administración en esta fase instructora dirige su actividad a encontrar la verdad material y no la verdad formal, porque trata de aplicar correctamente la ley, de alcanzar resultados que sean válidos en vista de las disposiciones legales y de las situaciones reales, por ello, ...la actuación de la autoridad debe ser flexible, además de oficiosa, a fin de alcanzar, se repite, la verdad material para hacer una exacta aplicación de los preceptos legales al caso concreto y emitir una resolución que sea enteramente ajustada a las disposiciones legales que rigen el fondo del asunto".

Así miradas las cosas, ni aun para los efectos de la determinación de la situación fiscal del visitado, mediante la emisión de la liquidación correspondiente, puede admitirse la preclusión de su derecho para rendir pruebas, pues, con todo y que no se hubiera inconformado, actualizándose en consecuencia la hipótesis prevista en el

tercer párrafo del artículo 46 del Código, si llegara a aportar al expediente pruebas que destruyeran su aparente consentimiento de los hechos consignados en actas, las autoridades fiscales no pueden escudarse en las formas para, rigoristamente, decidir desentendiéndose de la realidad y pasar sobre ella como si no existiera, ya que si tales pruebas revelan la existencia cierta de una realidad fiscal distinta de la que se desprende de actas, no puede pretender que a toda costa se cobren créditos que se originan, no en la verdad material de los hechos, sino en la deficiencia defensiva del particular, en contraposición con los más elementales principios de justicia tributaria.

Finalmente, tampoco puede aceptarse la preclusión del derecho del visitado para aportar al juicio de nulidad las pruebas que debió allegar con su inconformidad en la fase oficiosa del procedimiento administrativo, porque aquél no es una segunda instancia de éste.

En efecto, en tanto que el recurso administrativo supone continuidad dentro de un mismo procedimiento, con el juicio de nulidad se instaura una verdadera litis, cuya finalidad es la determinación de la legalidad de la resolución impugnada y de sus circunstancias. El Tribunal Fiscal de la Federación, a quien como órgano judicial ha confiado tal función el legislador, no tiene que ajustarse a las

decisiones de la autoridad, para constatar sólo formalmente si los hechos aducidos son constitutivos o no de alguna causa de responsabilidad fiscal, pues desde el momento en que la resolución es puesta en tela de juicio solamente se discuten hechos o, por mejor decir, afirmaciones de hechos, y el órgano y la ocasión para sentar las bases de la dialéctica procesal relativa son el Tribunal y la interposición de la demanda, con la cual pueden hacerse valer, sin ninguna limitación, todos los agravios que en concepto del particular le irroque la resolución combatida y el procedimiento del que deriva, y aportarse todas las pruebas que se consideren pertinentes.

Consolida esta opinión, la expresada por la Dra. Lomelí Cerezo, quien ha escrito que la corriente que postula la idea de que el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es una simple segunda instancia del procedimiento oficioso, "deriva de una errónea interpretación del principio, originado en el Derecho francés, de la "jurisdicción revisora", que consiste en que el juzgador contencioso-administrativo solamente efectúa una revisión de la vía administrativa y, por tanto, no debe instruir nuevamente el proceso, sino basarse en lo actuado en la fase oficiosa, no pudiendo admitir ni alegaciones ni pruebas no hechas valer en dicha fase".

Agrega que, "como lo ha hecho ver claramente el distinguido procesalista español Jesús González Pérez, esa interpretación era congruente con el sistema de "justicia retenida" o del "ministro juez", en que el órgano contencioso administrativo no estaba desligado, sino formaba parte de la Administración activa, porque efectivamente en ese sistema el contencioso administrativo era una instancia más en la vía administrativa, pero no se compagina con el sistema de justicia delegada, en que la jurisdicción contenciosa es autónoma e independiente de la administración activa, y ante ella se ventila un auténtico juicio o proceso y no un mero recurso".

Por consiguiente, concluye la ex presidenta del Tribunal siguiendo al citado tratadista hispano, "lo actuado en la vía administrativa pasa a ser meramente un dato procesal, si se quiere ineludible, pero un simple dato para que el órgano jurisdiccional pueda llevar a cabo la comparación de la pretensión deducida con el ordenamiento jurídico".

Además, la garantía que supone una verdadera jurisdicción, como la que se confía al Tribunal, asegura también el derecho de defensa de las autoridades fiscales, pues, en el juicio ellas tienen plena oportunidad de ser oídas, alegando y probando lo que a sus intereses convenga,

por lo que de ninguna manera puede decirse que quedan en estado de indefensión, si la resolución del Tribunal Fiscal se apega a derecho y a las garantías constitucionales.

Retomando estos conceptos, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dijo en enjundiosa sentencia:

El Tribunal Fiscal de la Federación, ligado primero al principio de "Jurisdicción Revisora" conforme al cual tradicionalmente se ha concebido al contencioso, administrativo, e inspirado después en ciertas restricciones en materia de admisión de pruebas consagradas en los artículos 200 fracción VII, y 219 de los Códigos Fiscales Federales de los años de mil novecientos treinta y ocho y mil novecientos sesenta y siete, respectivamente, ha sostenido en su tesis jurisprudencial número tres que, siendo su función revisar lo actuado por la administración, no le está permitido analizar cuestiones (léase agravios) no propuestas en el recurso administrativo origen de la controversia. Sin embargo, esta conclusión sólo sería admisible si se concibiera al juicio de nulidad simplemente como una segunda instancia de la fase administrativa. En efecto, la prohibición de admitir nuevos argumentos supondría que el tribunal se encuentra necesariamente vinculado a la *litis* (si puede llamarse así) planteada en

el recurso, de allí que propiamente su labor se agotaría en revisar lo actuado y lo decidido en el recurso, exactamente igual que como sucedería si se tratara de una segunda instancia. Para hablar de una segunda instancia, en la cual ciertamente ante el tribunal de alzada no pueden introducirse cuestiones no hechas valer en la primera instancia, es menester que la función revisora se encomiende a un órgano de la misma jurisdicción a la cual pertenezca el que dictó la resolución impugnada.-- Tratándose del juicio de nulidad, es claro que no puede calificársele como una segunda instancia respecto del recurso administrativo, ni tampoco como un nuevo recurso propuesto en contra del proveído recaído a aquél, pues su instrucción y decisión no corresponde a un órgano perteneciente a la misma organización (no puede hablarse aquí de jurisdicción) de la cual forma parte la autoridad administrativa que funge como parte del juicio. El Tribunal Fiscal de la Federación ante quien se ventila el juicio contencioso administrativo por mandato expreso del artículo 104, fracción I, de la Constitución General de la República, fue creado como un órgano jurisdiccional independiente de la administración activa de la cual provienen las resoluciones administrativas de cuya legalidad conoce, dotado de plena autonomía y que, como tal, tiene por función no la de revisar como superior jerárquico los actos de sus inferiores, sino la de impartir

justicia. En este sentido la litis en el juicio de nulidad no puede consistir simplemente en la revisión de lo resuelto por la administración en el recurso, como tampoco puede agotarse en las cuestiones planteadas en el mismo, porque a diferencia de dicho recurso, en el juicio de nulidad se deduce propiamente una pretensión del particular dirigida a un órgano imparcial que, para encontrar la verdad legal, debe conocer de todos aquellos argumentos del accionante dirigidos a patentizar cualquier motivo de ilegalidad del acto administrativo. En realidad, la jurisdicción contenciosa, administrativa solamente pudo ser asimilada a una "segunda instancia" de la fase administrativa, en el sistema francés de justicia retenida cuando los llamados "Ministros Jueces", integrantes de la propia administración, revisaban a sus inferiores, concepción que desde luego resulta incompatible con el régimen actual de impugnación de resoluciones administrativas, dado que no sólo en Francia sino en todos los países de régimen administrativo, esta misión se halla encomendada a un órgano jurisdiccional, es decir, por completo independiente de la administración activa. En este orden de ideas, basta considerar que será un tercero independiente quien deberá resolver sobre la procedencia de las pretensiones deducidas por el particular en el juicio de nulidad, y que éste se desarrollará en forma contradictoria, de manera que ninguna de las partes quedará inaudita, para concluir que sólo

dándole al particular la oportunidad de hacer valer en su demanda de nulidad todos los argumentos y alegaciones tendientes a desvirtuar la legalidad del acto administrativo en contra del cual se inconformó primero en la vía administrativa, puede cumplirse cabalmente con la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional.

Amparo directo 273/88.--Inmobiliaria y Constructora de Servicios Unidos de la Construcción, S.A.--15 de marzo de 1988.--Unanimidad de votos.--Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.--Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

En contraste con esta interpretación del derecho de acceso a la jurisdicción, repugna a la razón que hubiera sido el propio Tribunal quien, a través de las tesis de jurisprudencia números 3 y 297 establecidas por la Sala Superior, abdicara a la tarea encomendada de resolver por sus propios méritos las pretensiones ante él deducidas, autolimitándose en el conocimiento de las cuestiones que podían plantearse en el juicio de nulidad, con el consiguiente recorte de las pruebas que el particular podía ofrecer en el mismo.

CONCLUSIONES

1. La importancia que tiene la labor fiscalizadora de la autoridad como mecanismo de financiación del gasto público, implica la molestia, en ocasiones, del contribuyente por causa de los procesos de comprobación que dicha autoridad puede aplicar en el marco de la ley.
2. A lo largo de las páginas anteriores, se ha descrito el marco jurídico en torno de las visitas domiciliarias, en particular las practicadas por el INFONAVIT, en el ámbito de los procesos de fiscalización que la ley le concede. De igual manera había señalado que no es de aceptarse que un organismo descentralizado, con personalidad jurídica propia, y que, por sus peculiaridades y características es una entidad separada de la administración central, dicho de otra forma no es parte de la Federación (como el Instituto Mexicano del Seguro Social o el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores) pueda ordenar y practicar visitas domiciliarias con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de Seguridad Social o de vivienda por lo que propongo se modifique el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT

3. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 30 DE LA LEY DEL INFONAVIT

A MANERA DE EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Recordemos que al mismo tiempo que la Constitución garantiza en su artículo 16 la inviolabilidad del domicilio, en su artículo 31 fracción IV impone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes.

Así visto, por lo que hace al respeto a la intimidad de los individuos no es posible separar el cumplimiento de los deberes constitucionales a cargo de todo habitante del país, aunque sea evidente que toda visita domiciliaria afecta el recinto privado de la persona, ya que el respeto mismo de la Constitución exige la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El Código Fiscal de la Federación establece:

TITULO 1
Disposiciones Generales
Capítulo Unico

"ARTÍCULO 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

Más adelante, en el artículo 2º señala:

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

IMPUESTOS

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las

señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

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

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

DERECHOS

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

público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1°.

Si bien es cierto que los contribuyentes deben asumirse a estas disposiciones, recordemos lo que dice Mario Pugliese respecto a que "se excluye de la categoría de órganos y funcionarios fiscales a los órganos descentralizados... y a quienes intervienen en su administración. Para excluirlos como órganos y como funcionarios existen evidentes razones, entre las que es bastante mencionar la de que tienen una personalidad distinta de la del Estado"²⁴.

Sin embargo, es un hecho que en la práctica, el contribuyente por temor a represalias, suele pasar por alto que estos organismos no tienen derecho a la práctica de visitas domiciliarias, y permite la intromisión de los visitantes en sus instalaciones.

"Si por función pública ha de entenderse el ejercicio de las atribuciones esenciales del Estado, realizadas como actividades de gobierno, de poder público que implica soberanía e imperio, y si tal ejercicio en definitiva lo realiza el Estado a través de personas físicas, el empleado público se identifica como el órgano de la función pública y su voluntad o acción trascienden como voluntad y acción del Estado, lo que justifica la creación de normas especiales para su

²⁴ PRONTUARIO TRIBUTARIO CORRELACIONADO, TAXXX, México, 1997.

responsabilidad, situación ésta, de incorporación a la función pública, que no ocurre tratándose de los servidores de los organismos descentralizados, quienes por su peculiar naturaleza quedan fuera de la órbita del poder público, dedicados a la realización de servicios públicos que no implican soberanía e imperio." Amparo directo 6601/58/12.--Armando Medina Medrano. 1a. Sala. Informe 1959. Pág.36".

El amparo anterior nos muestra que no procede el que el INFONAVIT se abrogue el derecho de realizar visitas domiciliarias a sus contribuyentes, puesto que "quedan fuera de la órbita del poder público", tema analizado profundamente sobre todo a lo largo del capítulo 2 anterior, por lo que se considera pertinente el diseñar la siguiente propuesta el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT.

LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN

El artículo 30 de la Ley del INFONAVIT establece:

***ARTÍCULO 30.-** Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el Artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación para:

- I. Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que

acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley.

Las facultades del Instituto para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años no sujeto a interrupción contado a partir de la fecha en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación. El plazo señalado en este párrafo sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de inconformidad previsto en esta Ley o se entable juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La prescripción de los créditos fiscales correspondientes se sujetará a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación;

II. Recibir en sus oficinas o a través de las instituciones de crédito, los pagos que deban efectuarse conforme a lo Previsto por este artículo.

Las cantidades que se obtengan de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, deberán ser acreditadas en la subcuenta de vivienda del trabajador de que se trate, a

más tardar dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de cobro efectivo.

En caso de que no se realice el abono respectivo, se causarán recargos en contra del Instituto y a favor del Trabajador, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

III. Realizar por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación;

IV. Resolver en los casos en que así proceda, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, así como las solicitudes de prescripción y caducidad, planteados por los patronos, y

V. Requerir a los patronos que omitan el cumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, la información necesaria para determinar la existencia o no de la relación laboral con las personas a su servicio, así como la que permita establecer en forma presuntiva y conforme al procedimiento que al efecto

el Instituto. señale, el monto de las aportaciones omitidas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Instituto, indistintamente, sancionarán aquellos casos en que el incumplimiento de las obligaciones que esta Ley establece, origine la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones y el entero de los descuentos, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Previa solicitud del Instituto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Mexicano del Seguro Social y las autoridades fiscales locales, en los términos de los convenios de coordinación que al efecto se celebren, indistintamente y conforme a las disposiciones legales aplicables, están facultados para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos. Para estos efectos, podrán ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones y requerir la exhibición de los libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley²⁵.

²⁵ LEY DEL INFONAVIT, Editorial PAC, México, 1996.

Para efectos de la presente tesis sólo resultan de interés la fracción I del artículo transcrito y el último párrafo del mismo.

A nuestro juicio la fracción I y el último párrafo del mencionado artículo debieran modificarse en aras de una mayor protección al contribuyente que queda en estado de indefensión, y mientras las cosas se aclaran o no ya se le causó un contratiempo.

Por tal motivo se propone la siguiente redacción para dichas fracciones:

"ARTÍCULO 30.- ...

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación para:

I. Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar, a través del personal de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, la práctica de visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley".

II. -...

III. -...

IV. -...

V. -...

Previa solicitud del Instituto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Mexicano del Seguro Social y las autoridades fiscales locales, en los términos de los convenios de coordinación que al efecto se celebren, indistintamente y conforme a las disposiciones legales aplicables, están facultados para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos. Para estos efectos, podrán ordenar y practicar, a través del personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones y requerir la exhibición de los libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las

obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley"

Se intenta que este organismo, el INFONAVIT, se apegue a derecho en términos de visitas domiciliarias a partir de que todas las acciones que pretenda realizar en esos términos, sean practicados autorizado para tal fin. directamente por personal de la autoridad federal, como la SCHP, a través de su personal específicamente

1. No debe perderse de vista que una adecuada recaudación de las aportaciones de las cuales el INFONAVIT dispone para el financiamiento de la vivienda en México, garantizará el impulso que esta institución aplica al desarrollo de vivienda para los trabajadores.
2. Se ha presentado a lo largo del trabajo anterior los mecanismos de que dispone la autoridad para su labor revisora por medio de las visitas domiciliarias, pero también se ha hecho mención de las posibilidades de defensa que el contribuyente tiene a la mano en caso de desacuerdo con el contenido de las actas de visita
3. Espero que el trabajo anterior satisfaga los requisitos de calidad que la universidad impone para un trabajo similar, y que el mismo permita la orientación de los lectores en la materia.

BIBLIOGRAFIA

AGUILAR ALVAREZ, Javier; La Garantía de Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos; ISEF, México, 1995, p.24.

BELMARES, Sánchez, Javier, PRONTUARIO FISCAL CORRELACIONADO 1997, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., México, 1997.

BURGOA, Ignacio, Derecho Cosntitucional Mexicano, México, Porrúa, 1973.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Editorial Sista, México, 1997.

CORTINA, Alfonso, CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO, Ed. Porrúa, México, 1995.

GARZA SERVANDO, J.; Las Garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano; Cultura, México, 1989, p.85.

FAYA, Viesca, Jacinto, FINANZAS PUBLICAS, Ed. Porrúa, México, 1994.

FLORES, Zavala, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Ed. Porrúa, México, 1995.

GARCÍA, Treviano, ASPECTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL, Ed. Harla, México, 1996.

GASTÓN, Jeze, EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO, Ed. Porrúa, México, 1996.

J. KAYE, Dionisio, DERECHO PROCESAL FISCAL, Ed. Themis, México, 1997.

JURISPRUDENCIA FISCAL, Editorial del abogado.

LINARES QUINTANA, R.; Elementos de la ciencia Social; Porrúa, México, 1989, p.221.

MANRIQUE, Díaz Leal, Enríque, Arturo, MANUAL PRACTICO FISCAL Y CONTABLE DEL REGIMEN SIMPLIFICADO 1997, Ed. ICAF, S.A. de C.V., México, 1997.

MARTINEZ, López Luis, DERECHO FISCAL MEXICANO, Ed. Ecasa, México, 1996.

OLGUIN, Jiménez, Abraham, OBLIGACIONES FISCALES, Ed. Olguín, S.A. México, 1996.

PRONTUARIO TRIBUTARIO CORRELACIONADO, TAXXX, México, 1997.

PUGLIESE, Mario, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Ed. Porrúa, México, 1994.

RAMIREZ, Ruíz, Luis, Eduardo, CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, COMENTADO Y REGLAMENTO, Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 1997.

RUIZ, Moreno, José, Francisco, TRATAMIENTO FISCAL ISR, PERSONAS FISICAS, 1997, Ediciones Ruíz Moreno, México, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando; El Nacimiento de la Obligación Tributaria; Facultad de ciencias Económicas, Argentina, 1988, p.54.

SANCHEZ, López, Ramón, MEXICANO. ESTA ES TU CONSTITUCIÓN, Ed. Limusa, México, 1997.

SERRA ROJAS, Andrés; Derecho Admnsitrativo; Porrúa, México, 1984, p.46.

YAÑEZ RUIZ, Manuel; El Problema Fiscal; SHCP, México, 1988, p.98.