



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ACATLAN

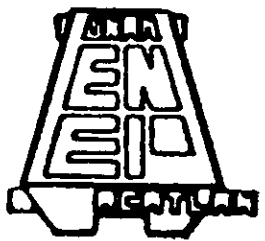


"LA ORDEN DE VISITA EMITIDA POR LA AUTORIDAD PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES CALIFICADA COMO GENERICA POR CONTENER EN SU TEXTO UN LISTADO DE TODAS LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES EXISTENTES EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA MEXICANA."

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA PALACIOS BAUTISTA JESUS EN EL PROGRAMA MEMORIA DEL DESEMPEÑO PROFESIONAL

ASESOR: LIC. CESAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLETÁ



MEXICO.

1988

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

261693



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dios

Doy Gracias a Nuestro Señor:

Por otorgarme la vida y salud que me permitieron llegar a este punto culminante de mi carrera, que me llena de dicha y felicidad.

Porque siempre nos acompañes, te lo agradezco Señor.

A mi Madre Antonia:

Por haberme dado la vida, por sus cuidados y sabias enseñanzas de indicarme el comportamiento ante la vida y por el amor y bendición que siempre nos ha dado.

Gracias siempre madre por estos momentos.

A mis Hermanos:

Margarita

Juan

Miguel

Genaro

Gracias por su confianza, apoyo y enseñanzas que me han brindado en toda mi vida.

Siempre Gracias.

A mi Padrastro Miguel:

Por el apoyo y comprensión que nos has brindado.

A mis Primos y Familiares:

Gracias por ayudarme a que continuara superándome en la vida.
Gracias Amigos.

A mis Maestros:

Les agradezco el apoyo tan importante que me han proporcionado y que ahora me permiten expresar los conocimientos que he adquirido.
No los defraudaré.

Al Lic. Mario Delgado:

Gracias por haberme apoyado siempre en los momentos más difíciles de mi carrera, siempre lo recordaré con el mayor de mis afectos.

INTRODUCCION:	No. pág.
CAPITULO I.- LA POTESTAD TRIBUTARIA.	...1
A).- CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA.	...1
B).- LOS LIMITES CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.	...8
C).-LA FACULTAD DE RECAUDACION	...25
CAPITULO II.- LAS FACULTADES DE COMPROBACION PREVISTAS POR EL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.	...31
A).- CONCEPTO DE FISCALIZACION	...31
B).- FRACCIONES DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	...33
C).- CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION	...42

CAPITULO III.- MARCO JURIDICO DE LA ORDEN DE VISITA.	...49
A).- LA CONSTITUCION	...49
B).- EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.	...52
C).- EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	...55
D).- LA LEY ADUANERA	...60
E).- OTROS ORDENAMIENTOS FISCALES GENERALES.	...63
CAPITULO IV.- LA ORDEN DE VISITA.	...68
A).- LA VISITA DOMICILIARIA.	...68
B).- REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS ORDENES DE VISITA.	...77
1.- NOMBRE Y DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE	...77
2.- SU CONTENIDO Y FORMALIDADES.	...79

3.- PERIODO A REVISAR.	...84
C).- LA COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES PARA EMITIR ORDENES DE VISITA.	...85
D).- LA NOTIFICACION DE LA ORDEN DE VISITA.	...90
1.- ENTREGA DE LA ORDEN EN FORMA PERSONAL.	...90
2.- ENTREGA DE LA ORDEN MEDIANTE CITATORIO.	...92
CAPITULO V.- LA PRECISION DEL OBJETO DE LA ORDEN DE VISITA.	...94
A).- EL OBJETO O PROPOSITO DE UNA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA	...94
B).-COMO SE CUMPLE LA PRECISIÓN DE LA ORDEN DE VISITA	...97
C).-CRITERIOS SUSTENTADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION	...106
D).- CRITERIOS SUSTENTADOS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA.	...111
CONCLUSIONES:-	...121

INTRODUCCION

El artículo 16 Constitucional establece que la administrativa podrá practicar visitas domiciliarias unicamente para cersiorarse de que se ha cumplido con los reglamentos sanitarios y de policia, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetandose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prespectivas para los cateos.

Asimismo menciona que en toda orden de cateo solo la autoridad judicial podra expresar por escrito el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprenserse y los objetos que se buscan, a los que deberá limitarse la diligencia levantandose al concluir un acta circunstaciada, en presencia de dos testigos, por lo que a través de la práctica de visitas domiciliarias podrá comprobarse que se han acatado las disposiciones fiscales.

El Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece que los actos administrativos que se deban notificar deberán contener por lo menos lo siguientes, requisitos: constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, expresar el proposito de que se trate y ostentar la firma del funcionario competente.

En ese orden de ideas, el articulo 43 del Código Fiscal de la Federación, señalada que en orden de visita, además de los requisitos establecidos por el articulo 38 de dicha ley se debera indicar:

- I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- II.- El nombre de la persona o personas que deberán efectuar la visita. Las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificara al visitado.

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

Por lo anterior, al ser nuestra Legislación un derecho escrito, necesariamente los actos administrativos, y en éste caso la visita domiciliaria deberá estar debidamente fundado y motivado, señalandose con presión el objeto de la orden de visita, es decir enumerar cuales contribuciones van a ser objeto de revisión

El interpretar lo anterior llevó a los tribunales Federales a dirimir la controversia respecto de que si debe calificarse como générica la orden de visita domiciliaria que señale un listado de todas las contribuciones federales en el texto.

En conclusión, el objetivo del presente trabajo es realizar un análisis acerca de las órdenes de visita, si deben calificarse como genéricos o específicos los que establezcan en su texto todas las contribuciones federales existentes en nuestra Legislación Tributaria.

CAPITULO I.- LA POTESTAD TRIBUTARIA.-

A).- CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

El Estado debe contar con los recursos económicos suficientes para desarrollar eficazmente sus atribuciones, por lo que la Potestad Tributaria se refiere a la facultad del Estado para crear contribuciones. Diversos autores han sostenido que al garantizar el Estado el desarrollo de sus nacionales, de éstos debe provenir la mayor parte de sus recursos, aportando una parte de la riqueza generada en el desarrollo de sus actividades, y de esta manera aportar su contribución que constituye el principal recurso financiero de la organización estatal.

El Poder Tributario es una calidad inherente a la Soberanía del Estado, es un fenómeno limitado por la ley, según se explicara más adelante, sin embargo, al establecer los mecanismos que serán utilizados para la obtención de recursos, así como el órgano encargado de su aplicación esta cualidad se traduce en una potestad, que esta sujeta a los mandatos constitucionales previstos al organizarse jurídicamente el Estado.

Conforme a lo anterior, puede señalarse que la Potestad Tributaria es la facultad otorgada al órgano legislativo para que de manera general y abstracta, determine cuáles son los hechos o situaciones, que al producirse en la realidad harán que los particulares se encuentren obligados al pago de la contribución, con el fin de sufragar los gastos públicos.

Esta facultad tributaria plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 73 fracción VII, se encuentra sujeta a una serie de disposiciones que contienen principios tendientes a determinar, cuál es el sujeto legitimado para ejercitarla; cuáles serán los lineamientos a observar para su ejercicio y cuáles serán los mandatos aplicables para hacer efectiva la facultad y obtener el recurso económico.

Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, esto es, a través de la imposición de contribuciones.

Señala Sáinz de Bujanda, citado por Sergio Francisco de la Garza, que el poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos y que el poder o soberanía tributarias se refieren a la facultad propia del Estado para crear tributos. 1

Valdés Villarreal, citado por el mismo autor señala que "con la soberanía, la potestad tributario comparte de cierto modo las características de Poder Supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad". 2

El Poder Tributario se manifiesta en las facultades que el Poder Legislativo ostenta al expedir las leyes que imponen contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, el cual a través del Gasto Público se realiza una serie de funciones y se presta una serie de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar.

Para realizar esas actividades, el Estado tiene la necesidad de obtener recursos al exigir a los particulares que contribuyan al gasto público de la Federación, del Distrito Federal del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV Constitucional.

1.- De la Garza, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, pag. 203.

2.- Cfr. De la Garza, Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, pag. 203.

Por otro lado el tributo es una palabra que refleja la soberanía del Estado, que fue ejercida, en épocas pasadas, en forma arbitraria, en cambio, la palabra contribución es un concepto más democrático, en donde se aprecia que el Estado procura realizar que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo a su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente "contribuyen" para que el estado pueda ejercer sus atribuciones.

Por el contrario, el momento en que se presente el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado actuando soberanamente y de manera general, determina cuáles son esos hechos que al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

El Poder Tributario es ejercido por el Estado en el momento en que procede a establecer en la ley las contribuciones, mismas que serán determinadas como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados como generadores de estas, y asimismo el Estado al actuar en su actividad recaudadora se encuentra sometido a las leyes aplicables, de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto a aquella que ha sido establecida por la Ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.

En los Estados modernos que rigen su vida conforme al sistema de la división de poderes, **el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo**, el cual ejerce en el momento en que expide las Leyes que determinan qué hechos o situaciones que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

En nuestro país, el Poder Legislativo lo ejerce conforme a lo previsto por el artículo 73 fracciones VII y XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aclarándose que la formación de las Leyes respecto de contribuciones deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores.

Asimismo, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administrador Fiscal, con fundamento en el artículo 89 fracción I Constitucional promulgar y ejecutar las Leyes que expide el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, lo que se traduce en determinar o el comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones.

En ese orden de ideas, Raúl Rodríguez Lobato, señala que la Potestad Tributaria, es el Poder Jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos, esto es, el poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce a través del poder legislativo. 3

El Poder Tributario, llamado también Poder Fiscal o Potestad Tributaria, o Poder de Imposición, es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para la realización de sus funciones, según Giuliani Fonrouge significa, la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. 4

Flores Zavala da el nombre de soberanía tributaria plena al poder que ejercen la Federación y los Estados y el nombre de soberanía tributaria subordinada a la facultad de recaudación de tributos que realizan los municipios. 5

Los estados federales, tienen sistemas de Distribución del Poder Tributario ya que el principio federal consiste en que "los gobiernos central y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí" o es "el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes".

3.- Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal.- Editorial Harla, pág. 6

4.-Veáse De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa pag. 207.

5.- Flores, Zavala Ernesto.- Elementos De Finanzas Publicas 14a. ed. Ed. Porrúa.

Esto es, la idea del Federalismo como división de poderes ha ido cediendo el paso, en los últimos años, a la idea del "Federalismo Cooperativo" que según Bhargava es aquel en el cual "las dos capas de gobierno, no tienen completamente funciones exclusivas y los gobiernos estatales, en particular, no gozan de completa autonomía dentro de la esfera de actividades que tienen asignada", o sea, dicho de otra manera, que "el gobierno central y el de los estados cooperan para proveer al pueblo un buen gobierno".

Una formulación similar, de lo que se entiende por federalismo cooperativo, se ofrece en el informe publicado en 1955 por la Commission on Intergovernmental Relations, de los Estados Unidos, Tripathy, citado por Atchabahian, expresa que el "Federalismo cooperativo" en lugar de enfatizar sobre los derechos y la independencia de los estados, encara el problema federal esencialmente desde el punto de vista de la división de poderes, con el objeto de maximizar la efectividad de la política fiscal".

Hamilton, tratadista norteamericano, señala que se requiere que los Estados individuales posean una autoridad absoluta y no sujeta a restricción para recaudar sus propios ingresos y satisfacer sus necesidades peculiares, con excepción de los derechos de importación y exportación, se conservará la potestad de modo más absoluto. ⁶

En un Estado Federal coexisten poderes tributarios del Gobierno Central o Federal y de los gobiernos de las entidades (Estados), a su vez, esos poderes pueden ser igualmente supremos, sin limitaciones o con limitaciones para los Estados miembros (como sucede en México) o bien los poderes locales pueden estar subordinados al poder central.

En el primer supuesto, se producen mutuas limitaciones, que pueden disponerse en el siguiente modo, según lo expresa Atchabahian siguiendo a Hensel: 1.- Distribución de las materias imponibles, con derecho de su completo y exclusivo empleo para las respectivas autoridades, ya sea que se haga mediante: a) La enumeración de dichas materias imponibles, referidas a ambos gobiernos; b) La enumeración para uno de éstos, el central o los provinciales, entendiendo que los restantes son dejados al otro; c) La atribución a un poder, el Federal, de algunas facultades exclusivas como en el caso de México las contenidas expresamente en el Art. 73, fracción XXIX Constitucional y las que resulten de las limitaciones a los Estados contenidas en el artículo 117 de la misma y en el resto de las materias imponibles coinciden tanto el Poder Tributario Federal como los poderes tributarios de las entidades federativas.

6.- Hamilton, Madison y Jay, EL Federalista, México, Fondo de Cultura Económica, 1974, pág 127

2.- Distribución del producto de las recaudaciones; de tal modo que uno de los gobiernos tiene el completo control respecto de las materias imponibles, es decir, cuáles han de ser tomadas para aplicar que los dos gobiernos participen de las recaudaciones y ello; a) Según un determinado sistema de cuotas, que contemple el reparto del producido total de los impuestos, o bien; b) Uno de los gobiernos recibe un monto definido y el otro la cantidad restante que resultara, en este caso cada posición podría ocuparla cualquiera de los dos gobiernos.

En México, hay Poderes Concurrentes ilimitados únicamente en lo que se refiere a las materias sobre las cuales se ejercerán, ya que el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión el poder para "establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto", pero todos los impuestos, derechos e impuestos especiales serán repartidos en los demás Estados.

En relación al sistema de distribución de poderes tributarios, la Suprema Corte decidió cinco casos en relación con dicho problema y estableció jurisprudencia que se expresa concisamente de la siguiente forma: "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73 fracciones X y XXIX); y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII, y 118.

Por tanto, puede afirmarse que el Poder Tributario Federal no tiene ninguna limitación constitucional en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlo, por lo tanto, la fracción VII concede poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la Federación.

Sin embargo, existen ciertas prohibiciones que imposibilitan a los Estados para establecer contribuciones en ciertas materias, pero condicionada a la autorización del Congreso, según lo dispone el artículo 118 fracción I Constitucional, por lo que el maestro Flores Zavala indica que el artículo 131 prevé la regla general de esta materia, consistente en la facultad exclusiva de la Federación para gravar el Comercio Internacional. 7.-

7.- Flores Zavala, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México Edit. Porrúa, pág.243.

Robustece lo anterior, la tesis de jurisprudencia publicada en el Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 90, pág. 163., cuyo texto señala:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Por último, debe señalarse que el hecho de que la constitución federal haya otorgado facultades exclusivas de poder tributario sobre ciertas materias en favor del gobierno federal, como lo son las contribuciones sobre el comercio exterior; sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y; Especiales sobre: Energía eléctrica, Producción y consumo de tabacos labrados, Gasolina y otros productos derivados del petróleo, Cerillos y fósforos, Aguamiel y productos de su fermentación, Explotación forestal y Producción y consumo de cerveza; ello no significa que se haya limitado las demás facultades que le correspondan ya que la fracción VII del artículo 73 Constitucional, faculta al Congreso de la Unión para determinar contribuciones para cubrir el presupuesto.

En conclusión el establecimiento de las contribuciones denota una manifestación de la soberanía estatal fundamentada en las disposiciones constitucionales y asimismo de atribución de la titularidad sobre las contribuciones que expresen los gastos públicos y de distribución de las competencias entre la Federación, por una parte, y los Estados y Municipios, lo que se justifica jurídica y políticamente por la finalidad trascendente de satisfacción en los gastos públicos,

B).- LOS LIMITES CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.-

El fundamento Constitucional del Derecho Tributario Mexicano, se encuentra en la fracción IV del Artículo 31 constitucional, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estados y Municipios en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, por lo que a continuación enumeraremos las principales limitaciones Constitucionales a que se encuentran sujetas las autoridades, es decir sus límites de Potestad Tributaria.

El poder tributario que se ejerce en México, tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

Algunas de esas limitaciones establecidas en la Constitución tiene el carácter de garantías individuales, que son derechos públicos subjetivos del gobernado frente al poder público y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de derecho.

1.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

En este principio constitucional, ha nacido toda una doctrina del Derecho Fiscal Mexicano y la consagración, por parte de la Constitución Federal, de una serie de garantías y prohibiciones que limitan constitucionalmente el poder tributario.

En efecto, de la propia fracción IV del Artículo 31 constitucional, derivamos uno de los máximos principios en materia fiscal mexicana, y es el que se refiere al principio de legalidad; este principio consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si esta no se encuentra establecida en la ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.

El Artículo 31 de nuestra Carta Magna señala: "es obligación de los mexicanos... IV.- Contribuir al gasto público sea de la Federación, Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes".

De esta disposición constitucional se desprende el principio de que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley y se denomina el principio de legalidad tributaria. En otras palabras a través de este principio la Constitución consagra el que ninguna contribución puede oponerse a los particulares si la misma no se encuentra específicamente establecida en la ley. 8

De la anterior conceptualización se puede constatar en primer lugar que el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de sufragar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidas por las leyes.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Esto significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos, sujetos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Por otra parte, examinando este principio de legalidad, conforme a nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, nos encontramos con la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, y que las cargas fiscales que deben soportar, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

Esto es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, conforme a lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra ley fundamental, ya que lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición en las cargas tributarias y las contribuciones que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse ilegales en el régimen constitucional mexicano.

Robustece este fundamento el párrafo segundo del artículo 14. Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

Señala Antonio Jiménez González que para que la legalidad opere como límite del poder de las potestades, por ejemplo para poder emitir una orden de visita o una liquidación, las facultades deben estar expresamente en ley. 9

Finalmente, el mencionado principio se encamina también a que todo acto debe encontrarse debidamente fundado y motivado, es decir que todo acto de procedimiento jurídico, debe tener su apoyo en una norma legal dictada con anterioridad al hecho, conforme a lo dispuesto con los artículos 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la establecida en el artículo 131, según el cual: "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país."

En ese orden de ideas, el Ejecutivo, al enviar al Congreso de la Unión el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida ya que de no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas cuotas, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso.

De acuerdo con el principio de legalidad, dicha facultad del Ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, debido a razones de política económica que hacen indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

Asimismo, el Poder Ejecutivo que se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la ley le permite, solamente puede, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recaudar las contribuciones que se encuentren específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y en las leyes reglamentarias de la propia Ley de Ingresos de la Federación.

También cabe considerar que si bien el Poder Ejecutivo Federal tiene, conforme a la fracción I del artículo 89 de la Constitución, la facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, obvio resulta suponer que en el ejercicio de la mencionada facultad reglamentaria, el Poder Ejecutivo no puede, bajo ninguna circunstancia, establecer o regular los elementos esenciales de las contribuciones en un reglamento, circular u otro instrumento similar.

2.- LA GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.-

El artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los contribuyentes deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció claramente que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

La Constitución de 1857 establecía, como la actual, que la obligación de contribuir debería realizarse "de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia núm. 541 de la Recopilación de 1955, que de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos, ya que si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por nuestra Carta Magna.

Se considera que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de justicia tributaria, la cual tiene por objeto directo tratar igual a los iguales y a los desiguales como desiguales.

En la distribución de las cargas, la justicia exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos, por lo que según Sergio Francisco de la Garza el sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas, es el de los impuestos que por su naturaleza pueden ser progresivos. 10

La proporcionalidad y equidad es señalada por Adam Smith como el principio de justicia de los impuestos al señalar que "Los súbditos de cada estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en **proporción** a los ingresos de que gozan y de la observancia o menos precio de esta máxima depende la **equidad**".

10.- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Pág. 276

De esta manera con la expresión proporcional y equitativa se busca la justicia tributaria ya que este principio requiere que se paguen las contribuciones conforme a la capacidad contributiva de los contribuyentes. La proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiéndose fijar los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa, es decir en forma superior a los de menores ingresos y la equidad se traduce medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico a lo concerniente a la hipótesis de causación.

La equidad indica tratar a los iguales de igual manera y en forma desigual a los desiguales, es decir, los que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo deben encontrarse dentro de la misma situación establecida por la Ley y en consecuencia los sujetos que se encuentren en situación jurídica diferente no deben ser afectos a la misma obligación.

Ignacio Burgoa señala que un impuesto para que no sea considerado inconstitucional deber ser igual o equitativo, es decir debe decretarse para todo individuo que se encuentre en la misma situación determinada que aquél grava y por ende no será equitativo un impuesto que deba pagar una persona que no se encuentre en la situación específica por el que fue creado. 11.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que para cumplir con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional se debe cumplir con la proporcionalidad y equidad, señalando las diferencias entre ambas, lo que puede apreciarse en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo: VII-Febrero Tesis: 3a./J. 4/91 Página 60, que a la letra señala.

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales."

11.- Ignacio Burgoa, Las garantías Individuales. Ed. Porrúa, Vigésimosegunda ed. Pág. 253

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

También es aplicable, la siguiente tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Instancia: Pleno, Tomo: III, Marzo de 1996, Página: 437, que señala lo siguiente:

"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación."

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

3.- PRINCIPIO DE IGUALDAD Y PROHIBICION DE LEYES PRIVATIVAS.-

Dentro de las garantías individuales encontramos la establecida por el artículo 13 Constitucional, que señala que "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales", garantía que es aplicable en materia penal y en la materia fiscal.

En primer lugar es de manifestarse, que una ley es general abstracta e impersonal por lo que todo acto jurídico legislativo establece normas que crean, modifican, extinguen o regulan de cualquier otro modo estados generales e impersonales, es decir sin contraerse a una persona física o moral particularmente considerada o a un número determinado de individuos.

La garantía de igualdad se traduce jurídicamente en que varias personas, en número indeterminado, que se encuentren en una determinada situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones.

Una vez aclarado lo anterior, se puede constatar que la garantía de igualdad establece que las Leyes Fiscales deben tratar igualmente a los iguales, en igualdad de circunstancias, desprendiéndose que las leyes son de aplicación general y abstracta; es decir, no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de personas a todos los casos idénticos en tanto que no sean abrogados. La ley que carezca de estos requisitos va en contra del principio de igualdad.

El principio de igualdad consiste en que todos los individuos gocen de las garantías individuales, es decir se traduce en una garantía constitucional, que no podrá restringirse ni suspenderse, sino los casos y condiciones en que ella misma establezca, a diferencia de la garantía de proporcionalidad y equidad establecida por el artículo 31 fracción IV constitucional, en la que la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Por otro lado no puede confundirse las leyes privativas con las leyes especiales, ya que las primeras no crean situaciones generales abstractas e impersonales, mientras que las segundas, aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o situaciones, sí tienen la nota de generalidad.

Las leyes especiales, en materia tributaria, son, por ejemplo, las leyes que establecen tributos a las Industrias Cigarreras, a los fabricantes de alcohol o cerveza, cementeras, poseedores de automóviles, etc.

Para la constitucionalidad de las leyes especiales no pueden tenerse como privativas aquellas que se refieren sólo a determinada clase de personas, en razón de las circunstancias especiales en que se encuentran, y por tal razón nadie califica de privativas a las leyes sobre los menores, los incapacitados, los comerciantes, los quebrados, los militares, etc.

Tampoco puede llamarse privativo al impuesto sobre tenencia de vehículos, importadores o exportadores, ya que no está violado el artículo 13 Constitucional en virtud de que el hecho de que un decreto comprenda a un determinado número de individuos, no implica que se le considere privativo, pues para ello se requiere que la disposición se dicte para una o varias personas, a las que se mencione individualmente, pues las leyes relativas a cierta clase de personas, no son disposiciones privativas porque comprenden a todos los individuos que se encuentran o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida.

En materia de leyes privativas, Flores Zavala ha formulado el principio de igualdad de la siguiente manera: "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, el gravamen se debe establecer en tal forma a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto. 12

El Artículo 31, fracción IV Constitucional, "señala en primer término, la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad obligando a todos los habitantes de la República Mexicana a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones, sin embargo, esta universalidad del impuesto; no significa que todas las personas físicas o morales deben de pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestales.

Así cada persona o categoría de personas serán contribuyentes en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia de la contribución se produzca tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en esta materia.

Esta garantía en igualdad de circunstancias debe tomar en consideración las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate y en consecuencia para determinar quiénes son iguales cuando la relación en que la obligación impuesta por la ley esté acorde con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias.

Este principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social, si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes pueden hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad.

Finalmente, se ha establecido que las contribuciones de mejora, no determinan que se trate de leyes privativas ya que para el cobro de contribuciones deben afectarse únicamente a los beneficiados con las obras, tal y como lo establece el artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Por último se debe mencionar que la prohibición de tribunales especiales se refiere a los Tribunales por comisión, los cuales se erigen con posterioridad al hecho que van a conocer y se disuelven una vez resuelto el caso concreto planteado, de tal manera que tribunales como los Administrativos y Fiscales no violan el texto constitucional, por que son permanentes ya que se crean para conocer todos los casos, que deban resolverse según sus facultades y la materia a tratar.

4.- LA GARANTIA DE AUDIENCIA.-

La garantía de audiencia, es una de las más importantes, dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del poder Público que tiendan a privarle de sus derechos e intereses.

En el Derecho Mexicano, la garantía de audiencia, se encuentra establecida por el artículo 14 Constitucional segundo párrafo, la cual señala que:

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

De conformidad con lo anterior podemos desprender, que nadie puede ser privado de sus derechos o de sus bienes, sino mediante un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos y competentes, en el que se cumplan de hecho y de derecho las formalidades esenciales del procedimiento y mediante una ley que haya sido expedida con antelación al hecho o conducta realizada.

El valor en la garantía de audiencia es obligatoria para las autoridades administrativas y judiciales para que se sujeten a la ley, ya que es un derecho público subjetivo que tiene todo gobernado quien es el titular de dicha garantía, misma que establece un procedimiento en el que se debe oír en todo momento a las partes, salvo en los casos de excepción que la misma constitución establece en sus artículos 27 y 33, como la expropiación señalada en el primer numeral por causa de utilidad pública y la de que los extranjeros pueden ser expulsados del país, sin juicio previo.

Las Leyes expedidas deben señalar la posibilidad de defensa para los interesados, aún en los casos administrativos, ya que el constituyente al plasmar el artículo 14 Constitucional pretendió que en todo procedimiento las autoridades escuchen a los gobernados, es decir que estos tengan la oportunidad de presentar sus defensas adecuadas.

En materia tributaria, la garantía de audiencia se cumple plenamente ya que los contribuyentes tienen a su favor el procedimiento administrativo y el contencioso administrativo que establecen Código Fiscal de la Federación en virtud de que cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación los contribuyentes tienen a su favor instancias administrativas donde pueden aportar diversas probanzas como es el caso en el que se levanta el acta final podrá presentarse documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones o algunos recursos administrativos a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales, y asimismo podrá interponer los recursos administrativos o el juicio de nulidad.

Asimismo, el precepto constitucional aludido menciona que no solo debe escucharse al afectado, sino también que deben seguirse las formalidades esenciales del

procedimiento, por lo que resulta aplicable la tesis de jurisprudencia, publicada en el Semanario Judicial de la Federación Novena Época, Instancia: Pleno Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: P./J. 47/95 Página: 133, que a la letra señala lo siguiente:

"FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado."

Amparo directo en revisión 2961/90. Ópticas Devlyn del Norte, S.A. 12 de marzo de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1080/91. Guillermo Cota López. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo directo en revisión 5113/90. Héctor Salgado Aguilera. 8 de septiembre de 1994. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinosa Mora. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

También es de mencionarse que la garantía aludida, hace mención que debe respetarse desde su emplazamiento, para que el gobernado este en aptitud de

acudir a todas las etapas procesales, por lo que en la especie resulta aplicable la siguiente tesis jurisprudencial, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: IV, Septiembre de 1996, Página: 601, que señala lo siguiente:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. COMPRENDE NO SOLO EL ACTO DE EMPLAZAMIENTO. La garantía de audiencia que se consagra en el artículo 14 de la Constitución Política del país, implica no únicamente el acto de llamado a juicio, sino también, que ese llamado se haga con la oportunidad debida, para que el afectado tenga la posibilidad de participar, al menos, en las etapas básicas de todo procedimiento, como son, el oponerse haciendo valer excepciones y/o defensas, ofrecer pruebas, expresar alegatos, e incluso, interponer los recursos ordinarios de defensa que, en su caso, las leyes secundarias prevean. Pero si el emplazamiento se lleva a cabo cuando ya no es posible para el afectado ejercer íntegramente su derecho a defenderse, con las etapas procesales que ello implica, entonces se hace nugatoria su garantía de audiencia, aunque la sentencia aún no se emita, pues aun así, queda prácticamente en un estado de indefensión."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 159/96. Fernando Juárez Vargas y otro. 8 de agosto de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Guillermo Salazar Trejo.

Por otro lado, es menester aclarar que la garantía de audiencia debe ser respetada independientemente de que las leyes o reglamentos secundarios no la establezcan ya que dicha garantía consiste en la oportunidad de que se conceda al particular de ser escuchado, la cual puede establecerse en dos momentos, el primero el poder presentar pruebas para acreditar los hechos que fortalezcan su defensa y la segunda señalar los hechos y argumentos que estime pertinentes.

También debe aclararse que la garantía de audiencia, no solo es la oportunidad de defensa sino también el intervenir en el procedimiento como lo es haciendo valer excepciones y/o defensas, ofrecer pruebas, expresar alegatos e interponer los medios legales de defensa, sino son respetadas las formalidades antes citadas.

En esas condiciones en todo momento debe escucharse al afectado para evitar su estado de indefensión, para que esta persona haga valer sus derechos subjetivos al ejercer los medios de impugnación que establezcan las leyes fiscales.

Finalmente, es de aclararse en materia impositiva que existe una excepción a la garantía de audiencia ya que no es necesario que cumpla con la garantía establecida en el artículo 14 constitucional, en virtud de que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los contribuyentes es siempre posterior a la aplicación del impuesto de impuesto.

Robustece lo anterior, la Tesis Jurisprudencial publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Instancia: Pleno Tomo: 66, Primera Parte, Página: 77, que dice lo siguiente:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.”

5.- OTRAS LIMITACIONES CONSTITUCIONALES.-

Existen otras limitaciones Constitucionales, mismas que se enunciaran brevemente, como las que constituyen el destino de los gastos públicos, las afectaciones especiales y las finalidades extrafiscales.

En efecto, para la validez constitucional de una contribución, se requiere primero, que sea proporcional, equitativo y que se destine al pago de los gastos públicos, ya que si faltase alguno de estos elementos necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la constitución.

El gasto público doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, ya que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos, y aprovechamientos se destinan a la satisfacción de las atribuciones del estado, relacionadas por las necesidades sociales y los servicios públicos.

Según Valdés Villareal, considera que para que exista gasto público es necesario que la asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, Estados o Municipio; que quien haga el gasto sea la Administración Pública, centralizada o descentralizada, o los otros Poderes de la Unión, de los Estados o Municipios y que se haga conforme a la autorización consignada en el presupuesto anual de egresos o por una Ley posterior que convalide el gasto.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1o. señala que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico, por lo que si se quiere destinar algún gasto público en un rubro en especial, este deberá necesariamente de encontrarse en la ley y que sea en beneficio de la colectividad.

La constitucionalidad de las afectaciones de contribuciones a fines especiales es constitucional, siempre y cuando se destinen a cubrir un gasto especial que sea público y se encuentre desde su origen en el Presupuesto de Egresos con beneficio para la colectividad.

Otra limitante lo es la prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo y a ejercer actividades comerciales lícitas ya que el artículo 5o. Constitucional establece que "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.

En efecto, es evidente que la libertad de trabajo es vulnerada por el ejercicio del poder fiscal, al expedirse leyes que gravan los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor desempeñada, haciendo incosteable la realización de una actividad por medio de onerosas contribuciones.

Margáin dice que esta garantía está limitando la facultad impositiva del estado, de tal suerte que los rendimientos de un trabajo libre no pueden ser excesivamente gravados, agregando que hay dos requisitos esenciales para la libertad de trabajo: la justa retribución y el pleno consentimiento.

Otra limitante es la prohibición de la retroactividad, toda vez que el artículo 14, primer párrafo, Constitucional dispone que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, por lo que existe disposición expresa de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes.

En efecto, la prohibición está dirigida no solo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6º. que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

A mayor abundamiento, aunque una ley fiscal actual sea benéfica para el contribuyente, no le podrá ser aplicada ya que el Tribunal Fiscal de la Federación para calificar la legalidad de una resolución debe de estar a lo dispuesto por el artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, resultando aplicable a lo anterior el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que aparece publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Volumen VI, Sexta Epoca, Pág. 84, que señala lo siguiente:

"RETROACTIVIDAD.- NO EXISTE PARA LAS LEYES FISCALES.- De acuerdo con la tesis No. 923 del apéndice que contiene la jurisprudencia de 1917 a 1954, pueden darse efectos retroactivos, a las Leyes cuando no se causen perjuicio; pero esta tesis únicamente se aplica tratándose de Leyes procesales o de carácter penal, sea que establezcan procedimientos o recursos benéficos, o que hagan más favorable la condición de los reos o indiciados de algún delito, y no tratándose de la materia tributaria, pues ya se ha dicho que los jueces no pueden aplicar en materia administrativa una Ley posterior al acto, por beneficiosa que sea para el afectado o por muy justa que parezca. Por otra parte, el criterio de que puede aplicarse retroactivamente la Ley Penal, cuando esta aplicación beneficia al reo se ha extendido también a la materia tributaria, cuando no se trata de infracciones ni de sanciones en este campo. Por tanto el Tribunal Fiscal, para calificar la legalidad de la resolución impugnada, debe atender a la Ley vigente".

Por otra parte el artículo 8o Constitucional dispone que los Funcionarios y Empleados Públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que este se formule por escrito de manera pacífica y respetuosa, ya que a toda ley deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se le haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario.

A diferencia del derecho de petición el Código Fiscal Federal establece en su artículo 37 que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, y que si transcurre dicho plazo sin que se notifique la resolución al interesado, podrá considerar éste que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Asimismo el artículo 22 Constitucional establece la prohibición de la confiscación de bienes y prescribe que no considerará como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

Por último el artículo 28 Constitucional establece que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá exención de impuestos, aclarándose que esta exención se encamina a los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando dicha exención alcanza a una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

En efecto, existen sujetos que no tienen poder fiscal por carecer de capacidad contributiva, situación que no contraviene lo dispuesto por el artículo 28 constitucional ya que pueden estar exentos de impuestos algunos sujetos, como lo son algunas sociedades cooperativas o algunas empresas de nueva creación, pero serán todas aquellas que se encuentran en esa misma situación, sin un beneficio particular.

Flores Zavala opina que las exenciones concedidas a favor de las industrias nuevas son contrarias al texto constitucional, aunque es de aclararse en opinión del suscrito dichas exenciones son necesarias en virtud de que el fin que se persigue es proteger a las clases más necesitadas, lograr una mejor distribución de productos de consumo básico, así como fomentar el desarrollo económico nacional.

C).- LA FACULTAD DE RECAUDACION.-

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en su artículo 71 fracción I, en relación con el diverso 73 fracción VII que el Ejecutivo Federal en cumplimiento al artículo 74 fracción IV del mismo ordenamiento legal, someterá a la Cámara de Diputados, la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal del año que se trata.

En efecto, la Ley de Ingresos de la Federación establece anualmente los rubros bajo los cuales el gobierno federal captará sus ingresos, para recaudar en un año determinado que ingresos percibirá el Gobierno Federal, estableciendo los conceptos y rubros de las contribuciones que se recaudarán.

Gabino Fraga, concluye que en materia de impuestos existen dos clases de disposiciones: las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse; y las que enumera actualmente cuales impuestos deben causarse.¹³

En términos generales la ley que anualmente se expide con el nombre de la Ley de Ingresos, contiene un catálogo de las contribuciones que deberán recaudarse en cada ejercicio determinado.

No hay duda respecto de que las leyes reguladoras de cada tipo de ingreso en materia de contribuciones tienen el carácter de leyes, tanto en su aspecto formal y material, por cuanto tienen su origen en un acto del congreso, y son creadoras de situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales.

En nuestro Derecho, por lo que se refiere a los ingresos públicos ex-lege, sostiene Gabino Fraga considera que la Ley de Ingresos que anualmente expide el congreso tiene el carácter legislativo desde el punto de vista material. ¹³

El artículo 65, fracción II, Constitucional dispone que "El Congreso se reunirá el día primero de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias en las cuales se ocupará de los asuntos siguientes: "... II Examinar, discutir y aprobar el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos para cubrirlo. . ." y el artículo 73, fracción VII, faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto".

13.- Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, 12a. ed. Edit. Porrúa.

De lo anterior se desprende que si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes, tanto la general de ingresos como las especiales de contribuciones, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite una contribución que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido.

Esto significa que el Congreso sólo se vale de un procedimiento práctico, para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre que ha regido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas deben entenderse incorporadas a la ley general de ingresos, que anualmente les imprime su propia vigencia.

En estas condiciones esta ley general no solamente otorga una autorización, sino que tiene todas las características de acto legislativo desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, situación que no pierde, por el hecho de su valor temporal.

Valdés Villarreal sostiene que las contribuciones que no están comprendidas en la Ley de Ingresos entran "en suspensión de vigencia", y solamente obligan a los particulares las que aparecen en la Ley de Ingresos.

Asimismo los ingresos tienen el carácter tributario por ser todos ellos generadores de obligaciones ex-lege.

Respecto a los empréstitos, se requiere para ellos la autorización del Congreso conforme al artículo 73, fracción VIII Constitucional.

Sin embargo, en la Ley de Ingresos se contiene, además de los ingresos tributarios, otros tipos de ingresos no tributarios, como lo son los productos, que son definidos por el Código Fiscal de la Federación como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado y los aprovechamientos, que son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho privado público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, desprendiéndose que no se les puede denominar contribuciones.

Por otro lado la fracción IV del artículo 74 Constitucional, en el segundo párrafo consagra la iniciativa del Ejecutivo para promover la Ley de Ingresos, como una obligación a su cargo, al señalar: "El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativa de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día último del mes de noviembre, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos."

A diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos cámaras, la Ley de Ingresos debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados conforme al Art. 72, inciso b y su discusión y aprobación debe proceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del Presupuesto de Egresos.

La Ley de Ingresos debe ser aprobada por ambas Cámaras, la de Diputados y la de Senadores ya que la Ley de Ingresos tiene vigencia anual, para un ejercicio fiscal, se ha planteado el problema de qué consecuencias se producirían si al iniciarse un ejercicio fiscal no hubiera sido todavía aprobada la Ley de Ingresos.

Gabino Fraga, expresa que tales autorizaciones provisionales no se han previsto, por la circunstancia de que el periodo de sesiones del Congreso concluye precisamente el día anterior a la iniciación del año fiscal, de tal manera que es de suponerse que para esa fecha ya la ley de ingresos está aprobada, en los casos en que, a pesar del sistema, el Congreso no aprueba dicha ley, la conclusión única que debe aceptarse por aplicación de los preceptos constitucionales, es la de que no puede hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la Ley anterior, por tanto, debe deplorarse la existencia de esta laguna en nuestra legislación.

En la Ley de Ingresos de la Federación pueden considerarse como ingresos ordinarios los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y enteros que hacen los organismos descentralizados y como ingresos extraordinarios los ingresos derivados de financiamientos, aclarándose que el Código Fiscal de la Federación, no reconoce la clasificación de ingresos ordinarios y extraordinarios.

La ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1998, vigente a partir del 1o. de enero de 1998, establece que la Federación los ingresos que se percibirán, provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas, señalando, entre otros, las que a continuación se enumeran:

I.- IMPUESTOS

Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto al Activo.

Impuesto al Valor Agregado.

Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

A.- Gasolina y diesel.

B.- Bebidas alcohólicas.

C.- Cervezas.

D.- Tabacos labrados.

Impuesto Sobre Tenencia o uso de vehículos.

Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Impuestos Sobre Servicios Expresamente declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

Impuesto a los rendimientos petroleros.

Impuesto al Comercio Exterior:

A. A la Importación

B. A la Exportación

Accesorios

II.- Aportaciones de Seguridad Social.

Aportaciones y Abonos retenidos a trabajadores por patrones para el fondo nacional de la vivienda para los trabajadores.

Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores

Cuotas del Sistema de Ahorro para el retiro a cargo de los patrones.

Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.

Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

III.- Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica.

IV.- Derechos

Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:

Por recibir servicios que preste el Estado.

Por la prestación de servicios exclusivos a cargo del Estado, que prestan

Organismos

Descentralizados.

Por el uso o

aprovechamiento de bienes del dominio público.

Derecho sobre la extracción de petróleo.

Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.

Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.

Derecho sobre hidrocarburos.

V.- Contribuciones no comprendidas en las fracciones procedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

VI Productos.

VII.- Aprovechamientos.

VIII.- Ingresos derivados de financiamientos

IX.- Otros ingresos.

Total.

CAPITULO II.- LAS FACULTADES DE COMPROBACION PREVISTAS POR EL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.

A).- CONCEPTO DE FISCALIZACION.-

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaria habrá que buscarla a la natural inclinación de los contribuyentes a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección tiene por finalidad verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales con la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo cumplan con el correcto pago de sus contribuciones.

La fiscalización no constituye tarea fácil ni es posible obtenerla de manera sencilla, ya que comprende una gran diversidad de acciones llevadas a cabo por la administración hacendaria, que tienen por finalidad generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria.

Debemos tener en cuenta que la Fiscalización tiene sus Objetivos los cuales consisten en:

a).- La primer tarea de toda área de fiscalización es la de **lograr la identificación de todos los contribuyentes** para lo cual la administración deberá de disponer de registros confiables, por lo que dentro de esta tarea el objetivo a alcanzar consistirá precisamente en actualizar la información de los contribuyentes a efecto de que todos estos sean identificados por la administración y que coincida con el número de contribuyentes existentes.

b).- Una vez identificado los contribuyentes la siguiente tarea es la de constatar y verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes por parte de los sujetos obligados, es decir, una vez que la administración hacendaria ha conocido e identificado a los sujetos obligados a cumplir con determinados derechos y obligaciones el siguiente paso es comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad del universo de los contribuyentes.

Esta etapa se limita simplemente a constatar el cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones, etc, sin prejuzgar la veracidad de los datos consignados en ellos, dentro de esta etapa la tarea de las autoridades fiscales, será hacer que quienes estén obligados a declarar y no lo hicieron, lo hagan en forma correcta.

c).- Es evidente que no con lograr que los contribuyentes obligados a declarar, lo hagan, se satisface la aspiración de las autoridades fiscales ya que es menester que lo hagan en forma correcta, por lo que en esta etapa tiene por objeto el descubrir las incorrecciones, falsedades y errores contenidas en las declaraciones, avisos y demás información proporcionada a las autoridades fiscales.

En efecto el objetivo es eliminar o al menos reducir el número de contribuyentes que declaran en forma incorrecta, por lo que esta fase es una de las que indudablemente presenta un mayor grado de dificultad para las autoridades fiscalizadoras, por lo difícil que resulta detectar las irregularidades, ya que identificar al contribuyente que ha incumplido en su deber de declarar es hasta cierto punto sencillo, más sin en cambio descubrir el error en la declaración presentada presupone un mayor grado de dificultad.

Existen países donde inclusive se sanciona y penaliza con un mayor grado de severidad la presentación de declaraciones incorrectas o con datos falsos que simplemente la no presentación de declaraciones, lo anterior precisamente por el hecho de que la abstención en declarar es más fácilmente detectable en algunos casos, y podría hacer suponer que el sujeto incumplido lo único que quiso fue solamente diferir el pago; por el contrario en el caso de declaraciones falseadas o irregularidades, además de la dificultad para detectar tal anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido el ánimo de defraudar a través de la evasión.

Es indiscutible que el objetivo mediato que persigue la administración hacendaria a través de su función fiscalizadora es reducir al máximo la evasión, provocando en el contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes, por el contrario en forma inmediata lo que se pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus respectivos accesorios.

Es lógico considerar que la fiscalización genera recursos adicionales a recaudar sin embargo, esto conduce al establecimiento de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, una vez definidos los objetivos, de la fiscalización se impone determinar con base en qué criterios es que se va a medir la calidad de la función de fiscalización.

Es de aclararse, que la cantidad de recursos adicionales generados por la función fiscalizadora no puede servir de criterio a las autoridades fiscales ya que de aplicarse tal criterio se obtendrían resultados tales como pudieran ser la incosteabilidad de mantener el aparato fiscalizador en virtud de resultar éste más costosos que los ingresos por él generados, por lo que la conducta de los contribuyentes debe adecuarse voluntariamente a la exigencias del ordenamiento jurídico, para que en esa medida se alcance la meta asignada a la fiscalización.

Se considera que las herramientas de fiscalización más importantes que prevé el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, son entre otras, las visitas domiciliarias o de auditoría, la revisión de promociones, declaraciones, la revisión de dictámenes.

Con objeto de tutelar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales, por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, el Código Fiscal y las leyes tributarias conceden facultades investigadoras y verificadoras a las autoridades fiscales, dentro de esas facultades se incluyen las de practicar visitas domiciliarias.

B).- FRACCIONES DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala cuales son las facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes, responsable solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso determinar las contribuciones omitidas y los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

En efecto, señala el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

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

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

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

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

FRACCIONES I y II.- RECTIFICACION DE ERRORES ARITMETICOS.- REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACION

Respecto de la fracción I, la autoridad tiene facultades para rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, o avisos para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate, de conformidad con la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la federación.

Asimismo, el artículo 59 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público faculta a las autoridades para que requieran a los contribuyentes de las declaraciones, avisos, manifestaciones y demás documentación que conforme a las disposiciones fiscales deban presentarse ante las mismas, a fin de rectificar los errores u omisiones que los contribuyentes hubiesen cometido al presentar sus declaraciones o pagos ante las autoridades fiscales, por lo que esta fracción indica las facultades de las autoridades para proceder a la rectificación del error aritmético.

En esas condiciones, como se podrá apreciar más adelante, la autoridad válidamente puede requerir a los contribuyentes a efecto de que corrijan el error en que incurrieron y en su caso imponerles la multa a que se han hecho acreedores por el error declarado.

Por otro lado, es de manifestarse que respecto a la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación las autoridades fiscales pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados la exhibición en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades a efecto de llevar a cabo la revisión de su contabilidad, lo que puede denominarse como una revisión de escritorio, ya que la autoridad en sus oficinas revisará la documentación proporcionada por los sujetos obligados, en su caso determinará la correcta información contable así como su legal cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondía pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.

Es pertinente tener en cuenta que las autoridades fiscales pueden realizar compulsas a los terceros mediante requerimiento escrito de documentación o información o mediante la práctica de una visita domiciliaria.

Si la autoridad fiscal realiza la compulsas mediante requerimiento escrito, atento al contenido de la fracción II del Código Fiscal de la Federación, debe observar el procedimiento previsto en los artículos 48 y 53 fracción I, inciso c), y si la autoridad fiscal realiza la compulsas mediante visita domiciliaria, atento al contenido de la fracción III del artículo 42 fracción del Código Fiscal de la Federación, debe observar absolutamente todas las formalidades previstas legal y Constitucionalmente para las visitas domiciliarias.

FRACCION III- Y VISITAS DOMICILIARIAS.-

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, es la practica de visitas domiciliarias de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales.

Este tipo de visitas están previstas por el artículo 16 Constitucional, que establece que 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 libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

La visita domiciliaria o de auditoria es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales, y que será objeto de estudio en forma más detallada en el siguiente capítulo.

Las autoridades fiscales pueden conocer, respecto de un contribuyente o responsable solidario, al que están practicando una visita domiciliaria, hechos u omisiones de terceros, mediante la practica de compulsas llevadas a otros contribuyentes, por lo que independientemente de qué procedimiento haya utilizado la autoridad fiscal para realizar la compulsas, deben señalarse los hechos u omisiones que se hayan conocido de terceros.

Desde luego, los hechos u omisiones que se conozcan de terceros, deben hacerse constar de inmediato en las actas parciales de visita, es decir, en el momento preciso en que los visitadores tengan conocimiento de hechos u omisiones de terceros, de inmediato deben consignarlos en un acta parcial, precisamente para que se hagan constar fielmente, tal y como efectivamente sucedieron, y no esperarse a la última acta parcial para consignarlos indebidamente.

Si todavía no se levanta la última acta parcial, pero los visitadores ya tienen conocimiento de hechos u omisiones de terceros, obtenidos mediante compulsas, de inmediato deben consignarlos en actas parciales, sin que sea incorrecto que se esperen hasta el levantamiento de la última acta parcial para hacer constar tales hechos u omisiones conocidos de terceros.

Los hechos u omisiones que se conozcan de terceros, los visitadores deben consignarlos en actas parciales, pues resultaría evidente la ilegalidad del proceder de los visitadores, si no lo consignan en actas parciales los hechos u omisiones conocidos de terceros, pues los visitadores están legalmente obligados a consignar en actas parciales, conforme los vayan conociendo, absolutamente todos los hechos u omisiones que les informen los terceros, por lo que resulta aplicable a lo comentado la siguiente tesis sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

COMPULSAS A TERCEROS.- VALOR PROBATORIO DE LOS DATOS OBTENIDOS POR MEDIO DE ELLAS.- De acuerdo con lo dispuesto por la fracción III del artículo 83 del Código Fiscal, así como el primer párrafo del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales tienen la facultad de solicitar a terceros que hayan tenido relación de negocios con un causante, datos sobre éste, con el objeto de establecer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar la existencia de créditos, dar las bases para su liquidación o fijarlos en cantidad líquida. Luego, las auditorías que con ese propósito lleven a cabo las autoridades constituyen un procedimiento normal para lograrlo, así como la solicitud de informes a proveedores y clientes, ya que en la mayoría de los casos la única forma como el auditor puede darse cuenta de que el visitado a contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas, es a través de auditorías y compulsas a terceros, pues de no ser así, la auditoría se constreñiría a verificar la exactitud de las sumas y restas de aquellas operaciones que el comerciante o industrial hubiere tenido a bien asentar en su contabilidad. Ahora bien el valor probatorio de los datos obtenidos por medio de este procedimiento de investigación directa, debe establecerse de acuerdo con las circunstancias del caso y no debe negárseles en forma absoluta valor probatorio alguno o dárselo en forma plena, pues ello constituiría conclusiones no conformes con la regulación, que el Código Fiscal hace en materia de valor probatorio de los datos obtenidos por la autoridad en un procedimiento de investigación. El valor probatorio de los datos obtenidos por medio de compulsas a terceros deberá establecerse tomando en cuenta los siguientes elementos.- a) Si la autoridad no corre traslado el particular afectado de los datos obtenidos por la investigación indirecta con terceros, o si solo le da elementos generales no pormenorizados la objeción del particular de tales datos traslada la carga de la prueba a la autoridad.- b) Si la autoridad sí corrió traslado al afectado, en forma pormenorizada de los datos obtenidos de la investigación con terceros, la carga de la prueba para desvirtuarlos corre a cargo del particular y si este tiene oportunidad de hacerlo en una instancia, ya no podrá hacerlo en la posterior, aunque lógicamente si se podrá discutir el valor que se haya otorgado por la autoridad administrativa a los elementos que haya presentado con ese propósito.- c) Con el objeto de desvirtuar los datos provenientes de los terceros, el afectado podrá valerse de todos los medios de prueba previstos en el Código Federal de Procedimientos Civiles.- d) El juzgador deberá apreciar conforme a su prudente arbitrio las pruebas ofrecidas por el afectado y los datos que pretenda desvirtuar tomando en cuenta entre otros elementos: el tipo de dato que se trata y la posibilidad de desvirtuarlo; el beneficio o el causante investigado ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, determinadas por otros medios distintos a las compulsas; la manera como lleva los libros de contabilidad, si los exhibió o si no lleva doble juego.

Revisión No. 800/78.- Resuelta por mayoría de 6 votos y 3 más con los puntos resolutivos.- Sesión del 10 de julio de 1979.

Revisión No. 185/75.- Resuelta por unanimidad de 8 votos.- Sesión del 5 de junio de 1980.

Revisión No. 576/77.- Resuelta por unanimidad de 6 votos.- Sesión del 20 de junio de 1980. (Texto aprobado en sesión de 18 de julio de 1980).

R.T.F.F. Año III, Nos. 13 al 15, Julio-Diciembre 1980, p. 59.

FRACCION IV. REVISION DE DECLARACIONES Y DE ESTADOS FINANCIEROS.

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

El dictamen que emite el contador público goza de una presunción relativa *juris tantum* de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando se den los siguientes requisitos: el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos; el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad del contador público; y que este emita conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión fiscal del contribuyente, consignando bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el mencionado Reglamento del Código.

La revisión realizada por la autoridad del dictamen del contador público consiste en su estudio y análisis, incluso puede requerir información y documentación complementaria del propio contador o del contribuyente, para cerciorarse de que fue formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación prevé el derecho de los contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular autorizado por la autoridad fiscal, para que éste formule un dictamen sobre ellos y a su vez la autoridad fiscalizadora puede revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal aludido que establece la facultad de comprobación que tiene el fisco respecto del dictamen.

No señala el Código Fiscal de la Federación el procedimiento para la presentación del dictamen y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de éste, sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 45 y 58 se refiere a este dictamen y dispone cómo y cuándo debe presentarse; cuáles son los requisitos personales que debe satisfacer el contador público; cuándo la solicitud o requerimiento de informes se considera el estudio ordinario del dictamen y cuándo se considere que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, etc.

Es pertinente apuntar, que aunque el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, ni este ordenamiento, ni el código que reglamenta, prevé el procedimiento para el desarrollo o ejercicio de las facultades de comprobación, aunque concede la oportunidad de formular aclaraciones, al contribuyente, todo ello en observancia de la garantía de audiencia que consagra la Ley Fundamental mexicana.

Cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación respecto del dictamen del contador público, una vez concluida su revisión, si considera que hay alguna irregularidad, comunicará al contribuyente sus observaciones y le concederá un plazo para que formule su inconformidad y aclaraciones y rinda las pruebas que estime pertinentes.

V.- VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES.

A partir del 1º de enero de 1996, las autoridades fiscales están facultadas para practicar visitas domiciliarias con el propósito de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.

Señala el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación que se pueden practicar visitas domiciliarias para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales respecto a la expedición de comprobantes fiscales, mismos que deberán realizarse conforme a ciertas reglas de las que podemos destacar las siguientes:

Deberá efectuarse en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales donde realice o preste servicios el visitado, entregándose al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar donde se lleve a cabo la visita, la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.

Los visitadores deberán identificarse con la persona con quien se entienda la visita y deberán requerirlo para que designe dos testigos, en caso de que no se designen los testigos o bien, los designados no acepten servir como tales, los visitadores los designarán y esta situación se hará constar en el acta que se levante, en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores en relación con la expedición de comprobantes fiscales, o en su caso las irregularidades detectadas durante la inspección.

En caso de que la persona con quien se entienda la diligencia en la que se lleve a cabo el cierre del acta de visita o los testigos se nieguen a firmarla o a aceptar copia de la misma, tal circunstancia deberá quedar asentada en la propia acta.

Finalmente, si como resultado de la visita, las autoridades conocen de algún incumplimiento a las disposiciones fiscales en cuanto a la expedición de comprobantes fiscales, deberán formular la resolución correspondiente.

Por lo que respecta a las fracciones **VI, VII y VIII**, las autoridades fiscales podrán practicar u ordenar la practica de algún avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte; recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, respetando en todo momento lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, esto es en guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por lo contribuyentes o por terceros con ellos relacionados.

Asimismo podrá allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales, esto último atendiendo a las facultades previstas por los artículos 92 y siguientes de este mismo Código Fiscal Federal.

C).- CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION.

La palabra caducidad se entiende como una sanción por la falta del ejercicio oportuno de un derecho, el legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo, si esa manifestación no se produce en ese tiempo, se pierde el derecho.

La caducidad en materia fiscal es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que no está sujeto a interrupción. Sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo de las facultades de comprobación antes mencionada inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal.

La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos una acta parcial, o se dicte la resolución definitiva, ya que de no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. Mediante la caducidad se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades de comprobación si se dan los supuestos previstos por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, el otro supuesto de suspensión es cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, ya que algún recurso administrativo o el juicio de nulidad aludido pueden concluir en forma definitiva en meses o en algunos años, por lo que durante el tiempo en que dicte el fallo definitivo la caducidad se suspenderá.

En dicho numeral establece que serán los contribuyentes quienes soliciten que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales, sin embargo, cuando la autoridad exija el pago de créditos en los que ha operado la caducidad, el particular podrá interponer recurso administrativo o juicio de anulación, es decir el contribuyente puede hacerlo valer via acción o excepción.

De conformidad con lo previsto en el artículo 67 del Código Fiscal aludido la facultad que tienen las autoridades fiscales para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales fenecen en un plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquél en que; se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo; se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración y se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales aclarándose que si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho respectivamente o se levante el acta de incumplimiento de la obligación, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación.

Las facultades antes citadas se extinguen en el plazo de cinco años, por caducidad, excepción hecha cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes; no lleve contabilidad o no la conserve; así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a presentar, ya que en esos casos el plazo se extingue en un plazo de 10 años.

El Código Fiscal de la Federación, determina el cómputo del plazo de extinción de las facultades de las Autoridades Fiscales, en tres años cuando se trate de responsabilidad solidaria establecida por el artículo 26 fracción III del citado Código, contado a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Asimismo, se prevé que en los casos en que el contribuyente presente en forma espontánea la declaración omitida, el plazo de caducidad continuará siendo de cinco años, sin que en ningún caso, este plazo, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha de exigibilidad de la declaración y su fecha de presentación espontánea, exceda a diez años, lo que debe entenderse en el sentido de que el plazo de cinco años, se inicia a partir de la presentación espontánea de acuerdo con el límite máximo de diez años.

Por otro lado el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

"Art. 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal.”

Acorde con lo anterior, se observa que las facultades de comprobación inician con la notificación de la orden de visita, donde se desprende que el primer acto de autoridad es la notificación de dicha orden, que por lo general concluye con la emisión de la liquidación o determinación de contribuciones.

La consideración anterior sólo puede ser vista de esta forma, si tomamos en cuenta que el propio numeral 67 del Código Fiscal Federal aludido en el cuarto párrafo de su fracción III, prevé que el plazo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El criterio anterior en la tesis jurisprudencial A-11, de la Sala Superior de ese H. Tribunal Fiscal de la Federación, que textualmente dice:

“CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. La caducidad como institución de procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, aparece con ese carácter a partir de la adición de un último párrafo en el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en vigor desde el 1o. de enero de 1979 y hasta la promulgación del actual Código Fiscal de la Federación que previene la caducidad con esa característica en su artículo 67. La aplicación de las normas sobre caducidad debe considerar que por ser reglas de procedimiento se aplican las vigentes aún cuando se hayan expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas dadas; **el ejercicio de las facultades fiscales debe hacerse dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y, el cómputo del plazo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, en consecuencia, las facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de 5 años, si se realiza en cumplimiento de una sentencia o resolución que reconozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso.**”

Contradicción de sentencias No. 1-89.- Juicios 11/85 y Acums. 117/88.- Resuelta en sesión de 8 de mayo de 1990.

También resulta aplicable la siguiente jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación.

“CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA SANCIONAR INFRACCIONES CONTENIDAS EN LA DECLARACION DE INGRESOS.- El cómputo del término de la caducidad de las facultades para imponer sanciones, debe hacerse conforme a la fracción III del artículo 88 del Código Fiscal de la Federación o sea a partir del día siguiente al en que se hubiere cometido la infracción, por lo que si la misma se realizó en una declaración, debe atenderse a la fecha de su presentación y no a aquélla en que concluyó el plazo para presentarla”.

Revisión No. 579/78/8613/77, resuelta por unanimidad de votos, en sesión de 29 de noviembre de 1978.

Revisión No. 310/77/5465/76, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y 1 más con los puntos resolutiveos, en sesión de 29 de noviembre de 1978.

Revisión No. 356/76/6683/75, resuelta por mayoría de 7 votos, y 1 más con los puntos resolutiveos, en sesión de 9 de febrero de 1979.

R.T.F.F. Año I, Nos. 1 a 6, Agosto 1978-Julio 1979, p. 301.”

Por otro lado, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, prevé, que se suspende la caducidad, cuando se ejercen las facultades de comprobación, pero no obstante ello, también debe sostenerse deberá levantarse cuando menos algún acta cada seis meses, hasta que en su caso se emita la resolución liquidadora, ya que en caso contrario se considera que no existe suspensión.

Bajo estas circunstancias el plazo de 5 años previsto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación se suspende cuando se ejercen las facultades de comprobación previstas por el artículo 42 fracciones III y IV del mismo Código en cita, esto es, al momento en que se notifica la orden para la práctica de la visita domiciliaria respecto de los ejercicios que se llevará a cabo la revisión de contribuciones por lo que de manera análoga se cita la siguiente jurisprudencia sustentada por el Tribunal Fiscal de la federación.

"ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.- CUAL DEBE CONSIDERARSE COMO ULTIMO EJERCICIO QUE DEBE SER REVISADO PARA EFECTOS DE DETERMINACION DE TRIBUTA OMITIDOS EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 64, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Cuando un contribuyente presenta sucesivamente estados financieros dictaminados por contador público autorizado, de acuerdo con el artículo 64, fracción I párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación en vigor, deberán determinarse, en primer término, los tributos omitidos en el último dictamen. Por tanto, si a la autoridad revisora se le presentan los estados financieros dictaminados y no lleva a cabo la determinación de los tributos omitidos, y después se le presentan los estados financieros dictaminados por ejercicio posterior, ya no podrá determinar tributos por los estados financieros presentados anteriormente, bajo el argumento de que ya había iniciado el ejercicio de sus facultades de revisión, sino que tendrá que determinar, en primer lugar el último ejercicio dictaminado.

Juicio No. 11043/86.- Sentencia de 16 de marzo de 1988, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: Arnulfo Cárdenas Aguirre.- Secretario: Lic. Jorge Rojas Yáñez.

R.T.F.F. Tercera Epoca, Año I, No. 8, agosto 1988, p. 33

Más aún, se evidencia esta figura en el sentido de que no caducan las facultades de la autoridad para determinar los impuestos y sus accesorios, si además se dá el supuesto en particular previsto por el artículo 239, fracción III segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, ya que se da la pauta legal para poder cumplimentar alguna sentencia sin que se considere obstáculo alguno el que haya transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 67 del mismo ordenamiento legal.

En efecto, señala el artículo 239, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

***Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:**

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código."

Apoya lo anterior, la tesis sustentada por la Sala Superior de ese H. Tribunal, al resolver la revisión No. 132/87, resuelta en sesión de 22 de mayo de 1990, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez, que textualmente versa:

"CADUCIDAD.- NO SE CONFIGURA SI LA NUEVA RESOLUCIÓN SE EMITE EN CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien es verdad que conforme a lo previsto por el artículo 88, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1978, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases para su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, se extinguen en el término de 5 años no sujeto a interrupción ni suspensión, computándose a partir del día siguiente de aquel en que hubiere vencido el plazo legalmente previsto para presentar declaraciones, también es cierto que la caducidad no opera cuando en contra de una resolución liquidadora de un impuesto el contribuyente promueve juicio fiscal en el que se dicta sentencia declarando parcialmente la nulidad, quedaron firme dicha liquidación al emitirse nueva resolución fiscal ajustándose a lo resuelto en la sentencia, toda vez que en este caso la autoridad ejerció válidamente sus facultades desde que realizó la primera liquidación y no al emitir la segunda.(73)."

Por último, no debe perderse de vista el supuesto previsto por el numeral 67 fracción I parte final del Código Fiscal Federal el cual establece que cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenta respecto a los conceptos modificados en relación a la última declaración de la misma contribución del ejercicio.

Sirve de sustento la siguiente tesis sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

"CADUCIDAD.- SU COMPUTO CUANDO SE PRESENTA DECLARACION DEFINITIVA Y COMPLEMENTARIA.- En el caso de que exista una declaración definitiva del ejercicio y otra complementaria, si en el proveído en que se impone la sanción se especifica que la declaración revisada y que sirvió de base para la determinación de la omisión que constituye la infracción sancionada, lo fue la declaración definitiva, y no la complementaria, no obstante que esta última modificó todos los rubros de la definitiva, el término de la caducidad debe computarse a partir del día siguiente al en que fue presentada la declaración definitiva, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, ya que únicamente ésta fue objeto de revisión, según la motivación contenida en la resolución impugnada, sin que sea óbice para lo anterior que la autoridad demandada señale la circunstancia contraria en su oficio contestatorio de demanda, pues en este supuesto se está mejorando substancialmente la motivación del acto combatido."

Juicio No. 4105/86.- Sentencia de 16 de octubre de 1989, por mayoría de votos.- Magistrado Instructora: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez.

R.T.F.F. Tercera Epoca, Año III, No. 26, febrero 1990 p. 52

Ahora bien, el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente en el que fueron hechas, por lo que en esas consideraciones el Fisco Federal puede notificar la determinación de créditos fiscales, el último día del plazo de cinco años, no configurándose la caducidad.

Dicho numeral es aplicable a toda clase de notificaciones hechas en el procedimiento administrativo ya que conforme al mismo artículo la notificación surge a la vida jurídica cuando ha surtido sus efectos, por tanto, en el caso de que la notificación de un crédito se efectúe el último día del plazo de cinco años que tiene la autoridad para ejercer sus facultades, debe considerarse que se produce la caducidad, toda vez que conforme al precepto citado, al surtir sus efectos la notificación al día hábil siguiente, para entonces ya se configuró el plazo de caducidad.

Finalmente para no dejar inconcluso este tema se dice que la caducidad se distingue de la prescripción, ya que el primero se entiende como la pérdida de facultades de la autoridad fiscal para la determinación de un crédito y el segundo es la pérdida para el derecho del cobro al mismo.

El artículo 146 del Código Fiscal Federal, establece que el término para la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos, interrumpiéndose este término por cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

CAPITULO III.- MARCO JURIDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA.-

A).-LA CONSTITUCION.-

Las visitas domiciliarias, encuentran su fundamento constitucional en el párrafo segundo del artículo 16 Constitucional, que establece que 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 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.

A su vez se señala que en toda orden de cateo sólo la autoridad judicial la podrá expedir por escrito, expresando el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado; o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye la norma jurídica que faculta a la autoridad administrativa para que a través de la práctica de visitas domiciliarias compruebe que se han acatado las disposiciones fiscales.

En los términos del citado artículo para que la autoridad administrativa proceda a la práctica de la visita domiciliaria deben satisfacerse los siguientes requisitos:

a) Orden escrita.- En primer lugar debe existir un acto administrativo que tenga por contenido una orden en forma escrita; b) Lugar materia de la inspección.- El acto administrativo deberá incluir el señalamiento de "el lugar que ha de inspeccionarse"; c) El destinatario de la orden.- La orden de visita deberá contener la especificación de la persona a visitar; d) Objeto de la visita.- La autoridad hacendaria emisora de la orden de visita debe consignar en la misma las contribuciones u obligaciones fiscales a revisar a efecto de constatar su cumplimiento; e) Exhibición de libros y papeles.- Se faculta a las autoridades hacendarias para solicitar la exhibición de los libros y papeles que a criterio de la autoridad fiscalizadora resulten indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales; f) Designación de testigos y levantamiento de acta.- La persona con quien se haya entendido la visita domiciliaria tiene el derecho de designar dos testigos y si estos se niegan a aceptar tal designación o se ausentan, los podrá nombrar la autoridad visitadora, debiéndose levantar un acta circunstanciada en la que se haga constar el resultado de la visita.

En esas condiciones, las normas jurídicas que regulan el ejercicio de la función de fiscalización a través de la práctica de visitas domiciliarias lo son en primer lugar el propio artículo 16 constitucional y en segundo término las leyes fiscales ordinarias como es concretamente el Código Fiscal de la Federación.

En relación con lo anterior el artículo 16, segundo párrafo Constitucional, dispone que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como 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 descritas para los cateos, de tal manera que si el precepto constitucional en cita previene, para llevar a cabo el ejercicio de sus facultades, que las mismas se sujeten a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas por los cateos, debe atenderse a aquéllas que norman o regulan las formalidades de las actuaciones administrativas dentro del procedimiento fiscalizador.

Resulta evidente que el artículo 16 Constitucional regula en forma genérica como deben practicarse dichas visitas en el caso en que la autoridad administrativa haya optado ejercitar sus facultades de comprobación, además de que el citado precepto constitucional indica que la autoridad podrá practicar visitas domiciliarias, para ejercitar dichas atribuciones, cuando en ejercicio de sus facultades discrecionales lo considere necesario, cuestión de la que se puede advertir que al que al llevarse a cabo la visita domiciliaria, una de las formas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes es acudir al domicilio del particular siguiendo las formalidades establecidas por el propio Código Fiscal de la Federación.

Además, la limitante a que alude el artículo 16, segundo párrafo constitucional, para que la autoridad administrativa pueda efectuar una visita domiciliaria, es en el sentido de que la diligencia deberá encaminarse a exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose para ello a las formalidades prescritas para los cateos, lo cual sólo debe traducirse en que el cumplimiento a las citadas formalidades se surte desde el momento en que se establece como obligación para la autoridad, el que la orden de visita conste por escrito, exprese el lugar que ha de inspeccionarse, el objeto de inspección y que se levante acta circunstanciada en presencia de dos testigos designados por el ocupante del lugar designado, según se ha detallado con anterioridad.

En otras palabras, y con la finalidad de comprobar lo anterior podemos expresar como ejemplo que si de la revisión de los libros y papeles por la autoridad administrativa, se desprende la evasión en el pago de contribuciones, habida cuenta que la autoridad administrativa al llevar a cabo el procedimiento sólo se apega en su totalidad a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, que dispone que la misma puede exigir la exhibición de documentos para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales, observando las formalidades establecidas en la Ley respectiva, misma que resulta ser el Código Fiscal de la Federación.

Es aplicable al respecto la Tesis de Jurisprudencia visible en la página 81, Primer Parte, Volumen 217-228, Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, Tribunal Pleno, que textualmente indica:

“VISITAS ADMINISTRATIVAS ÓRDENES DE. NO DEBEN EMANAR DE LA AUTORIDAD JUDICIAL. CONSTITUCIONALIDAD EL ARTICULO 31, FRACCIÓN VIII, DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.- Las normas constitucionales no sólo deben examinarse en rigor de acuerdo a la letra del texto que las contiene, sino que deben interpretarse atendiendo fundamentalmente al verdadero sentido del precepto constitucional, a su fin real. Así, al disponer el artículo 16 constitucional que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, no la constriñe el hecho de realizar únicamente su ejecución física, sino también a su antecedente lógico ordenarías. Lo anterior se desprende del examen de las diversas sesiones celebradas por los Constituyentes con el objeto de elaborar la Constitución de mil novecientos diecisiete. De estos antecedentes queda claro que la intención del Constituyente no fue que las órdenes de visita domiciliaria deban ser emitidas por autoridad judicial, pues este requisito únicamente se estableció para las órdenes de cateo. Por lo tanto, cuando el artículo 16 constitucional establece que las visitas domiciliarias deberán sujetarse "...a las formalidades prescritas para los cateos", no se refieren a que la orden de realizarlas emane de la autoridad judicial sino que los requisitos a que se refiere son: a) que conste por escrito, b) exprese el lugar que ha de inspeccionarse, c) la materia de la inspección, y d) se levante una acta circunstanciada

en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. Además, si la intención del Constituyente fuera que la práctica de visitas domiciliarias se realizara por orden de autoridad judicial, sería ilógico que se hubiera elevado la norma constitucional la disposición de que la autoridad administrativa pueda practicar visitas domiciliarias pues es evidente que una orden judicial debe ser acatada por la autoridad administrativa aunque la Constitución no lo establezca expresamente. Así pues, debe concluirse que el artículo 31 fracción VIII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que permite a la autoridad administrativa ordenar visitas domiciliarias, no es inconstitucional."

B).- EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

En los términos del artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

A su vez, el artículo 18 de este mismo ordenamiento establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

Con fundamento en las anteriores disposiciones, se señalaba en el artículo 59, fracciones IX, X y XIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente en 1996, que compete a la Administración General de Auditoría de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados.

Debe aclararse que con la entrada en vigor del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria a partir del 1º de Julio de 1997, que los asuntos que se encuentren en trámite ante alguna de las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que pasen a formar parte del Servicio de Administración Tributaria, se seguirán tramitando ante esta, según se mencionará más adelante.

En efecto, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece las facultades que tienen las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para llevar a cabo órdenes de visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal que en la especie son las facultades de comprobación.

A continuación, se pasan a transcribir, los artículos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que otorgan en forma general las facultades de revisión y determinación de contribuciones de las autoridades fiscales.

"El Artículo 55 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre de 1996, señala lo siguiente:

"Art. 55.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

"IX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal;"

"X.- Notificar sus actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación,.....".

"XIV.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuados por las aduanas, o por otras autoridades fiscales,....."

Por último, es de aclararse que dicho Reglamento Interior faculta a las autoridades fiscales para llevar a cabo las facultades de comprobación establecidas por el artículo 16 Constitucional y 42 del Código Fiscal de la Federación, por lo que resulta aplicable al presente asunto la siguiente tesis jurisprudencia sustentada por la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, y que a la letra dice:

"FACULTAD PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS POR PARTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- SU ALCANCE.- De conformidad con los artículos 16 constitucionales y 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede ejercer facultades diversas a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes o responsables solidarios, entre las que se encuentra la de ordenar y practicar visitas domiciliarias. Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, estas visitas incluyen la auditoría fiscal, ya que tienen por objeto la revisión de libros y papeles indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente visitado, relacionándolo con los aspectos financieros de la empresa, como son la contabilidad con sus registros, por ende; si en el propio dispositivo constitucional y en el Reglamento Interior de la Secretaría, no se señala expresamente el vocablo "auditar", ello no significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra impedida para ejercer estas facultades en las visitas domiciliarias, toda vez que, si se vinculan cuestiones jurídicas y financieras, se debe concluir que en una orden de visita domiciliaria se concede a la autoridad facultad para revisar libros contables y documentación comprobatoria, así como proceder a su verificación y análisis, lo que constituye precisamente una auditoría."

Juicio de Competencia Atrayente No. 56/89.- Resuelta en sesión de 18 de septiembre de 1991, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

R.T.F.F. Tercera Epoca, Año IV, No. 47, noviembre 1991, p. 9.

No obstante lo anterior, acorde con los artículos Segundo y Tercero Transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente a partir del 1º de Julio de 1997, los asuntos que se encuentren en trámite ante alguna de las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que pasen a formar parte del Servicio de Administración Tributaria, se seguirán tramitando ante esta.

Asimismo, los asuntos que se hubieran emitido o que se atribuyan a alguna de las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y de su reglamento se tramitarán, resolverán defenderán y en general, serán competencia de la unidad que tenga de dicho Servicio que tenga para esos efectos atribuciones iguales a las que hubieren sido otorgadas a las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos, en los términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de Septiembre de 1996 y reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 1996.

En esas consideraciones de acuerdo el artículo 30 fracciones IX, X, XII, XIII, XIV, XV, XIX, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se faculta a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, para ordenar y practicar órdenes de visita.

Ahora bien, el artículo 30 fracción IX Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, señala lo siguiente:

"Artículo 30.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

IX Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones de vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; verificar el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior; ordenar y practicar la verificación de mercancías de procedencia extranjera."

C).- EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-

El artículo 31 fracción IV Constitucional, establece que son obligaciones de los Mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, que regula los derechos y obligaciones de los contribuyentes, en sus diversos preceptos señalan lo siguiente:

El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los Gastos Públicos en la forma en que establezcan las leyes respectivas. También se señala que las disposiciones de dicha ley se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

Además, dicho numeral establece que la Federación, queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente y que tampoco los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos.

Asimismo, las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan las en forma expresa las propias leyes fiscales.

A continuación se enumeran las contribuciones que establece el Código Fiscal de la Federación, así como sus respectivas definiciones hechas por dicha Ley.

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

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.

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.

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.

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 descentralizados 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."

No pueden considerarse contribuciones los accesorios de las contribuciones como pueden ser: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones.

Por otro lado existen otros ingresos del Estado que no son considerados contribuciones, pero que son importantes generadores de ingresos como son: los aprovechamientos y los productos, mismos que el propio Código Fiscal de la Federación define en su artículo 3o. y que señala lo siguiente:

"ARTICULO 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

....

Productos son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

Asimismo, el numeral 4 de la citada ley establece lo que considera como Crédito Fiscal:

"ARTICULO 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus Organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Una vez aclarados los anteriores conceptos se pasarán a revisar en forma general los principales preceptos que regulan las contribuciones y por ende la orden de visita.

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y que señale las excepciones a los mismos, así como las que fijan las infracciones y sanciones a los particulares son de aplicación estricta, además se establece que se considera que son cargas para los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, según lo dispuesto por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, aclarándose que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y a falta de norma expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando no sean contrarias a la propia naturaleza del derecho fiscal

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad, según lo dispuesto por el artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación.

La contribución se calcula por los periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención de la recaudación respectivamente, o en cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación

Las Leyes Fiscales, sus Reglamentos y las Disposiciones Administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior, de conformidad con el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación.

El numeral 38 del Código Fiscal de la Federación establece que los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos, entre otros, constar por escrito; señalar la autoridad que lo emite; estar fundado y motivado y expresar el propósito de que se trate y ostentar la firma del funcionario competente.

Por otro lado, la autoridad para el eficaz desempeño de sus atribuciones, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, las de revisar las declaraciones por los contribuyentes, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, mismas que han sido citadas con anterioridad.

El artículo 43 Código Fiscal de la Federación señala que en la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal Federal, se deberá indicar:

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

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

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

Por último, en lo que respecta a las visitas domiciliarias el artículo 46-A.- del Código Fiscal Federal señala que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de 9 meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Dicha disposición no es aplicable aquellos contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en esos mismos ejercicios obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como a los integrantes del sistema financiero o los que en los ejercicios mencionados estén obligados u opten por hacer, dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal Federal, en estos casos la visita o revisión de los mismos se podrá continuar sin sujetarse a la limitante antes mencionada.

El plazo a que se refiere lo anterior, podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se le notifique la prorroga correspondiente haya sido expedida por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión, en dicho caso el plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere la fracción IV del artículo 46 de dicha Ley.

D).- LA LEY ADUANERA

La Ley aduanera, también establece la forma en que se llevarán a cabo las visitas de inspección a los contribuyentes que importen o exporten mercancía en territorio Nacional; regular la entrada o salida de la misma por territorio Nacional; las contribuciones al comercio exterior; así como sus facultades de comprobación que son en forma muy similar a las visitas domiciliarias.

En efecto, el artículo 1o. de la Ley Aduanera señala:

"Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida de mercancías."

Asimismo, el artículo 116 de la Ley Aduanera, menciona las facultades que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de comercio exterior, por lo que a continuación se transcriben las siguientes:

"ARTICULO 116.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá, además de las conferidas del Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

II.- Comprobar que la importación y exportación de mercancías se realicen conforme a lo establecido en esta ley; la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones, o manifestaciones y el pago correcto de los impuestos al comercio exterior, de las cuotas compensatorias y de los derechos causados.

III.- Requerir a los contribuyentes responsables solidarios, documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso, sobre el uso que haya dado a las mismas.

IV.- Recabar de los Funcionarios Públicos, Fedatarios y autoridades extranjeras los datos y documentos que posean con motivo de sus funciones o actividades relacionados con la importación, exportación o uso de mercancías.

VI.- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos previstos en el reglamento, así como conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere el artículo 29 de esta ley, verificar o supervisar dicho reconocimiento, así como revisar los dictámenes formulados por las personas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del citado artículo 29.

X.- Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 121-A de esta ley, así como en el caso de infracciones cometidas por los pasajeros, en este último supuesto solo se podrá proceder al embargo del medio de transporte cuando se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado al uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de la ruta.

XI.- Verificar durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 29 de esta Ley.

XV.- Determinar en cantidad líquida los impuestos a Comercio Exterior, las cuotas compensatorias o los derechos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.

XVI.- Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan.

XXX.- Las demás que sean necesarias para ser efectivas las facultades a que este precepto se refiere."

El artículo 121 de la Ley Aduanera, establece la forma en que se llevarán a cabo las facultades de comprobación por parte de las autoridades aduaneras y que en forma resumida se traducen en la siguiente forma:

Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.

En dicha acta se deberá hacer constar: la identificación de la autoridad que practica la diligencia; los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento; la descripción, naturaleza y demás características de las mercancías; la toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente, para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo de que, no hacerlo o de señalar uno que no le corresponda a él o su representante las notificaciones que fueran personales se efectuaran por estrados.

También se señala que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará.

Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de 10 días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convenga."

Asimismo, cuando la autoridad aduanera esté en aptitud de proceder a un embargo precautorio de mercancías y de los medios en que se transporten, solo será en los siguientes casos: cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado, cuando se trate de mercancía de importación o exportación prohibida o sujeta a restricciones o regulaciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento; cuando no se acredite con la documentación aduanal que las mercancías se sometieron a los trámites previstos por dicha ley aduanera; cuando con motivo del reconocimiento aduanero del segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte, se descubran sobrantes de mercancía en más de un 10% de lo manifestado en el pedimento y cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

E).- OTROS ORDENAMIENTOS FISCALES GENERALES-

EL REGLAMENTO.- El Reglamento, es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de la Leyes expedidas por el Poder Legislativo. Por ello el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y práctica su aplicación.

Existen diversos reglamentos como lo son, del Código Fiscal de la Federación, del Impuesto Agregado, Impuesto Sobre la Renta, por lo que se traduce en una fuente escrita de derecho. 14

El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo, y que por ello el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley.

En México, la facultad reglamentaria del Presidente de la República está prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política del país, que dispone que es facultad y obligación del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con toda claridad en qué consiste la facultad reglamentaria del Presidente de la República, cuál es la naturaleza del reglamento y cuál es la diferencia entre éste y la ley, como se puede observar en la siguiente tesis:

"LEYES Y REGLAMENTOS. CARACTERISTICAS DISTINTAS ENTRE AMBOS. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes; y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo puede expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto; este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que parece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separa por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en los casos concretos.

Amparo en revisión 1409/72. Creaciones Rakly, S.A. 22 de marzo de 1973.
5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Amparo en revisión 1137/72. Manuel Álvarez Fernández. 25 de abril de 1973. 5 votos.
Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Amparo en revisión 1608/72. Blusas y Confecciones. 3 de mayo de 1973.
Unanimidad de 4 votos.
Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 1017/72. Yosam, S.A. 21 de junio de 1973. 5 votos.
Ponente: Jorge Iñárritu.

Amparo en revisión 1346/72. Embotelladora Potosí, S.A. de C.V. 9 de julio de 1973. 5 votos.
Ponente: Jorge Saracho Álvarez.

Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973. Segunda Sala.
Pág. 23.

La facultad reglamentaria del Presidente de la República está limitada por dos principios que deben ser respetados y cuya inobservancia o violación producen la ilegalidad del reglamento; estos principios son el de preferencia o primacía de la ley y el de reserva de la ley. El principio de preferencia o primacía de la ley consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento. El principio de la reserva de la ley consiste en que hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley y normalmente es la constitución la que señala cuáles son esas materias.

Sergio Francisco de la Garza, señala que en el Principio de Reserva de la Ley, el Presidente al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas que son competencia exclusiva del legislador, que en materia tributaria son: hecho imponible, sujetos, base tasa exención sanción etc, y que el Principio de Preferencia de la Ley es cuando las disposiciones de un reglamento no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones que reglamente.¹⁵

Otra práctica ilegal y violatoria del segundo de los principios mencionados consiste en que el legislador no incorpora en la ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trata, sino sólo algunas, y anuncia en el texto legal que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes. Esta práctica, además constituye una delegación de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo que no esta autorizada por la Constitución Federal.

Salvo este caso especial, la facultad reglamentaria del Ejecutivo es de carácter espontáneo, es decir, el Ejecutivo puede expedir un reglamento cuando y en el caso en que lo considere conveniente. Cuando la ley dispone, como ha sucedido en algunos casos, que el Ejecutivo expida un reglamento de la misma, se ha considerado que tal disposición constituye una invitación solamente y no una delegación de facultades del Legislativo al Ejecutivo.

LAS CIRCULARES.- Se dice que la derivación del reglamento es la circular, disposición esta de carácter administrativo, sólo que mientras el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, etc.

15.-Sergio Francisco de la Garza, Op.. cit, pág. 47

Andrés Serra Rojas, señala que se llama circular a una comunicación dirigida por una autoridad superior a una inferior sobre el mismo tema y con el mismo propósito. 16

Las circulares contienen disposiciones administrativas, en algunas ocasiones de carácter interno de la Dependencia del Poder Ejecutivo y en otras también dirigidas a los particulares, que especifican la interpretación que da a la Ley quien las emite, o bien a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben de seguirse.

Gabino Fraga ha dicho respecto a su eficiencia como fuente del derecho fiscal que no considera que sean una fuente especial porque o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento y en este caso sólo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino solamente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

Esto es, las circulares son avisos iguales dirigidos a personas o instituciones, para darles conocimientos de alguna determinación relacionada con la acción gubernamental, es decir son propósitos internos meramente administrativos, para uniformar, regular o establecer modalidades en la marca de la administración pública o aspectos generales externos.

En cuanto a las circulares de administración interna, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación ordena: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario oficial de la Federación."

Comúnmente las circulares contienen disposiciones de carácter interno, dirigidas por los funcionarios superiores a los inferiores para especificar la interpretación que debe darse a las normas legales, o bien se trata de comunicar acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguir.

Este carácter de las circulares ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha sostenido que son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones fiscales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos.

También ha dicho el mencionado órgano jurisdiccional que constituyen meros actos administrativos, tendientes a cumplimentar la ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, y por ello no tienen ni pueden tener el carácter de imposiciones legislativas, ya que se trata, por decirlo así, de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos.

Pero, como se ha reconocido desde hace tiempo existe también otro tipo de circulares que trascienden la esfera administrativa y que constituyen verdaderas normas abstractas e impersonales de observancia general, es decir, disposiciones que penetran en la esfera jurídica de los particulares, puesto que de ellas pueden nacer obligaciones y derechos para aquéllos, ambos tipos de circulares han sido definidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, como se observa de la siguiente tesis:

"CIRCULARES. Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, **regla general, las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos** en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el **otro términos quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes,** que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposiciones alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en el sentido formal, y emanar de la autoridad, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el "Diario Oficial" de la Federación".

Resolución del Pleno de 8 de febrero de 1938.

Resoluciones contradictorias en los juicios 4126/937 y 4547/937.
Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

También el Poder Judicial Federal ha admitido la existencia de circulares que son de observancia general y no sólo comunicaciones internas, cuando ha dicho:

"CIRCULARES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, SON DE OBSERVANCIA GENERAL. La circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, no está dentro de los presupuestos a que se contrae el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a simples circulares expedidas por los funcionarios fiscales, para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir en cuanto a la aplicación de normas tributarias, circulares éstas que efectivamente, no generan obligaciones ni derechos para los particulares; ahora bien, si se trata de una circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, tal situación le da fuerza y calidad de obligatoriedad y de observancia general, en los términos previstos en los artículos 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal, por lo que, debe concluirse que dicha circular sí crea derechos y obligaciones para los particulares".

Amparo directo 326/76. Antonio Vigorito Pérez. 26 de agosto de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velázco Félix. Secretario: José Alejandro Luna Ramos.

Como podemos observar, las circulares de observancia general vienen a constituir auténticos reglamentos, por lo tanto, a ellas les son aplicables los mismos principios que a éstos, como el de que no pueden modificar las disposiciones de una ley, siendo su objeto únicamente aclararlas o reglamentarlas, por lo que no pueden considerarse como derogatorias o modificatorias de la ley y carecen de fuerza legal para derogar los derechos ya establecidos por la ley.

CAPITULO IV.- LA ORDEN DE VISITA.-

A.)- LA VISITA DOMICILIARIA.-

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, en relación con los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, las visitas domiciliarias en materia fiscal, deberán sujetarse a una serie de requisitos y formalidades, según lo siguiente:

También el Poder Judicial Federal ha admitido la existencia de circulares que son de observancia general y no sólo comunicaciones internas, cuando ha dicho:

"CIRCULARES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, SON DE OBSERVANCIA GENERAL. La circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, no está dentro de los presupuestos a que se contrae el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a simples circulares expedidas por los funcionarios fiscales, para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir en cuanto a la aplicación de normas tributarias, circulares éstas que efectivamente, no generan obligaciones ni derechos para los particulares; ahora bien, si se trata de una circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, tal situación le da fuerza y calidad de obligatoriedad y de observancia general, en los términos previstos en los artículos 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal, por lo que, debe concluirse que dicha circular si crea derechos y obligaciones para los particulares".

Amparo directo 326/76. Antonio Vigorito Pérez. 26 de agosto de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velázco Félix. Secretario: José Alejandro Luna Ramos.

Como podemos observar, las circulares de observancia general vienen a constituir auténticos reglamentos, por lo tanto, a ellas les son aplicables los mismos principios que a éstos, como el de que no pueden modificar las disposiciones de una ley, siendo su objeto únicamente aclararlas o reglamentarlas, por lo que no pueden considerarse como derogatorias o modificatorias de la ley y carecen de fuerza legal para derogar los derechos ya establecidos por la ley.

CAPITULO IV.- LA ORDEN DE VISITA.-

A.)- LA VISITA DOMICILIARIA.-

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, en relación con los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, las visitas domiciliarias en materia fiscal, deberán sujetarse a una serie de requisitos y formalidades, según lo siguiente:

Según lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita debe constar por escrito; señalar la autoridad que la emite; estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito; ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida y si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Además se deberá indicar conforme al artículo 43 del Código Fiscal de la Federación el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y el nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente, pero la situación o aumento de las personas que deban efectuar la visita se deberá notificar al visitado y las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

En la legislación fiscal ordinaria, los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente, en los siguientes términos:

Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo dice expresamente, pero como forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el periodo o aspectos que abarque la visita.

Esto es, en los casos en que la autoridad fiscal pretenda llevar a cabo una revisión en el domicilio fiscal del contribuyente, invariablemente debe ser mediante la notificación de una orden de visita, misma que deberá llevarse a cabo conforme a lo siguiente:

Se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, si el visitado o su representante legal no se encuentra en dicho lugar le dejará un citatorio con la persona que se encuentre, en el que se especificara la hora determinada del día hábil siguiente para que el contribuyente o su representante legal atienda la orden de visita; si el contribuyente o su representante legal no atiende el citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar citado.

Señala el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que los visitadores, al citar al visitado o su representante, en su caso, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad, dicha disposición resulta difícil de cumplir, puesto que la visita no se ha iniciado, ya que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva por lo que pensar que la persona que se encuentra en el lugar visitado, y que no es la persona que debe recibir la visita o su representante, se desprende la dificultad para poner a disposición de los visitadores la contabilidad, pues tal vez no tenga acceso a ella máxime que la visita no se ha iniciado.

En el mismo artículo 44 del Código Fiscal de la Federación se prevé que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio para recibir la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Asimismo, cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad y, en los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Es importante mencionar que al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervenga se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia una vez identificados los visitadores, requerirán a la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos testigos y si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

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

Se prevé también que las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores; así como solicitar a esas autoridades que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando. La hipótesis de esta disposición se podrá actualizar en el caso de impuestos coordinados cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa.

Conforme al artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entiende la visita en el domicilio fiscal están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o a los lugares objeto de la misma así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. Igualmente deben permitir la verificación de bienes y mercancías.

En el caso de que los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Dispone el mismo artículo 45 del Código Fiscal de la Federación que los visitadores podrán obtener copia de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales para que previo cotejo se certifique con los originales cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- b) Que existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- c) Que existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

- d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.
- f) Que los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparan los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- g) Que se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- h) Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- i) Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega da permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad, por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos anteriores, deberán levantar un acta parcial al respecto, la cual debe reunir los requisitos establecidos por el artículo 46 de dicha ley, con la que se podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final con las formalidades ya citadas.

Lo anterior no se aplica si los visitadores sólo obtienen copias de parte de la contabilidad, en cuyo caso se levantará el acta parcial respectiva que señale los documentos que se obtuvieron copias y podrá continuarse la visita en el domicilio o establecimiento del visitado, aclarándose que en ningún caso se podrá recoger la contabilidad del visitado.

Es una exigencia constitucional el que de toda visita domiciliaria se levante acta circunstanciada en presencia de testigos, ya que el numeral 46 del citado Código Fiscal de la Federación señala que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores; tales hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa; pero las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares; desde luego, en estos casos se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

Respecto a las medidas para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, según el artículo 46, fracción III del Código Fiscal de la Federación los visitadores podrán, indistintamente, durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.

Con el fin de no entorpecer la actividad del contribuyente, prevé este mismo dispositivo legal que en el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

Con las formalidades antes señaladas se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita ya que una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Por otro lado, si resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, pero esta circunstancia deberá notificarse previamente a la persona con quien se entienda la diligencia.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales, también se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

En la última acta parcial que se levante se hará mención en forma expresa de la anterior circunstancia y entre esta y el acta final deberá transcurrir cuando menos 15 días por cada ejercicio revisado o fracción de este sin que en su conjunto excedan todos los ejercicios revisados de un término de 45 días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas citadas si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar donde se encuentren siempre que este sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar a cabo su contabilidad o no pruebe que estos se encuentren en poder de una autoridad.

Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, debiéndose notificar tal circunstancia con la persona con quien se entienda la diligencia, excepto en el supuesto que el visitado hubiera desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Si al momento del 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 y si no se presentase, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado, En ese momento el acta deberá ser firmada por cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, por el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos y de dicha acta se dejará copia al visitado, aclarándose que si se niegan a firmarla o a aceptar copia del acta dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de 9 meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Lo anterior, no es aplicable a aquellos contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en esos mismos ejercicios obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como a los integrantes del sistema financiero o los que en los ejercicios mencionados estén obligados a, u opten por hacer, dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 32-A del Código Fiscal Federal, en estos casos la visita a revisión de los mismos se podrá continuar sin sujetarse a la limitante antes mencionada.

El plazo anterior, podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se le notifique la prórroga correspondiente haya sido expedida por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión, en dicho caso el plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere la fracción IV del artículo 46 de dicha Ley.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso el de conclusión de la revisión, dentro de los plazos mencionados, esta se entenderá por concluida en esa fecha quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Ciertamente, una vez concluida una visita domiciliaria y levantada el acta final la orden expedida para la práctica de esa visita ha sido cumplida y se ha agotado definitivamente, por lo tanto, si se desea hacer alguna ampliación a lo actuado y asentado en el acta final, es necesaria una nueva orden que permita a los visitantes actuar válidamente, con apego a lo ordenado por el artículo 16 de la Constitución General de la República, pues de otra forma, actuar con apoyo en la orden anterior es tanto como pretender dar nueva vida jurídica a un acto que por cumplido y agotado ya no existe.

A mayor abundamiento es de aclararse que la visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, según el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por dos motivos:

a) Porque el visitado antes del inicio de la visita haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto, en este caso, se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

b) Porque durante el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación.

En este último caso, el artículo 58 del propio Código Tributario mencionado faculta a las autoridades fiscales para proceder de la siguiente forma:

1. En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal se le notificará al visitado, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva antes referida.

2. Dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los visitadores, dicho plazo señalado podrá prorrogarse por una sola vez por 15 días más.

3.- Las autoridades fiscales podrán concluir la visita o continuarla, si deciden concluir la visita deberán levantar el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal, si deciden continuar la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado.

Es menester, aclarar que en caso de que se haya concluido la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra al mismo contribuyente se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

B).- REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS ORDENES DE VISITA.-

1.- NOMBRE Y DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE.-

En los términos del artículo 16 Constitucional las normas jurídicas que regulan el ejercicio de la función de fiscalización a través de la práctica de visitas domiciliarias, lo son en primer lugar el propio artículo 16 en lo que a las formalidades previstas para los cateos se refiere y en segundo término las leyes fiscales ordinarias como es concretamente el Código Fiscal de la Federación.

La autoridad ordenadora de la visita debe, en los términos de la fracción IV del artículo 38 del código Fiscal de la Federación, debe consignar en la misma el nombre o nombres de la persona destinataria, ya que cuando se desconozcan los nombres de la persona a visitar, bastará con que se señalen datos suficientes que permitan su identificación.

Por lo general la administración hacendaria cuenta con un adecuado sistema de registro de contribuyentes lo que le permite, al momento de programar la práctica de visitas domiciliarias, conocer de antemano el nombre de la persona destinataria de la orden, sin embargo, hay ocasiones en que tal nombre es desconocido, lo que de ninguna manera constituye un obstáculo para la emisión de la orden, ya que de ser así implicaría beneficiar a los contribuyentes incumplidos y no captados por la administración hacendaria con la imposibilidad jurídica de emitir la orden de visita en tal caso.

Por lo anterior es perfectamente justificado el que ante tal desconocimiento baste con el señalamiento de datos que permitan la identificación del sujeto a visitar ya que también de no ser así se correría el riesgo de infringir molestias a personas realmente no destinatarias de la orden.

En un caso en que la orden se dirigió a "el C. Propietario y/o responsable de la construcción y/o Organización Constructora Potosina, S. A., el Tribunal Fiscal de la Federación, juzgó que es evidente que no se cumple con los requisitos que marcan el artículo 16 Constitucional y dicho Código Fiscal, resultando con ello la ilegalidad de la orden, pues la sigla "y/o significa indistintamente la persona que tenga algún carácter de esos, lo que pone en evidencia su ambigüedad e incertidumbre, misma que se encuentra publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª Época, N° 88, IV-1987.

A mayor abundamiento, es de aclararse que en la orden de visita debe señalarse el domicilio fiscal del contribuyente a visitar, esto es, tratándose de personas físicas, conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, el domicilio fiscal, se considera a) cuando realicen actividades empresariales el lugar donde se encuentre el principal asiento de sus negocios; b) cuando presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades y c) en los demás casos donde tengan el principal asiento de sus negocios.

Cuando se trate de personas morales su domicilio fiscal se considera a) cuando sean residentes en el país el local en donde se encuentre el principal asiento de sus actividades y b) Si se trata de personas morales residentes en el extranjero su establecimiento y se trata de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o en su defecto el que designen.

En esas condiciones, la autoridad al ordenar la practica de una visita domiciliaria deberán señalar deberán hacerlo señalando correctamente el lugar o domicilio donde se llevará a cabo la revisión de las diversas contribuciones federales, por lo que al respecto es aplicable el siguiente criterio sustentado por la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

"DOMICILIO FISCAL.- EN EL DEBE PRACTICARSE LA VISITA DOMICILIARIA.- De conformidad a los artículos 10, fracción II inciso a), y 28 fracción III del Código Fiscal de la federación, el domicilio fiscal de las personas morales es aquél en donde se encuentre la Administración del negocio y en donde deberá llevarse y conservarse la contabilidad, para que en el se lleve a cabo el acto inicial de molestia relativo a la visita domiciliaria y podrá ampliarse a los locales a visitar con posterioridad al inicio de la visita, de conformidad a la fracción I del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación; motivo por el cual si se efectúa el inicio del acta domiciliaria en lugar diverso al del domicilio fiscal resulta ilegal lo actuado."

Juicio Atrayente No. 179/90/10555/90.- resuelto en sesión de 23 de octubre de 1992, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Dr. Gustavo A. Esquivel V.

R. T. F. F. Tercera Epoca, Año V, No. 59, noviembre 1992, p.12

Finalmente, el Tribunal Fiscal de la Federación, ha resuelto que con base en el artículo 44, II del Código Fiscal de la Federación, al iniciarse una visita domiciliaria la orden respectiva deberá recibirse por el visitado, ya sea con su representante que se encuentre en el lugar y que deba practicarse la diligencia, o con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal del visitado, si es que medio previo citatorio y el visitado o su representado no se encuentra en su domicilio fiscal, que se exige que la orden se entregue materialmente, de tal suerte que si sólo se le muestra al visitado o su representante no se cumpla con el dispositivo legal aludido.

Resulta aplicable la tesis publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 80 2ª. Época, Año VIII, agosto de 1996, pags 134 y 135 que a la letra dice:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- DEBE ENTREGARSE AL VISITADO O A SU REPRESENTANTE Y NO UNICAMENTE MOSTRARSE.- El artículo 44 fracción del Código Fiscal de la Federación, dispone que al iniciarse una visita domiciliaria la orden respectiva deberá recibirse por el visitado o su representante que se encuentre en el lugar en que deba practicarse la diligencia. Este precepto es categórico al exigir que la orden se entregue materialmente, de tal suerte que si sólo se le muestra al visitado o su representante no se cumple con el dispositivo legal aludido.”

Revisión 2018/85.- Resuelta en sesión de 26 de agosto de 1986, por mayoría de 5 votos y 3 en contra.- Magistrado Ponente: GONZALO Armienta Calderón.- Secretaría: Lic: Sofia Sepúlveda Carmona.

2.- SU CONTENIDO Y FORMALIDADES.-

Tal y como lo establece el artículo 16 Constitucional la visita domiciliaria en materia fiscal debe estar precedida de una orden precisamente en tal sentido, esté requisito se ve reiterado por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación.

Los artículos 43 y 38 del Código Fiscal de la Federación establecen el contenido de qué debe tener la orden de visita a efecto de que ésta esté acorde a las exigencias del artículo 16 Constitucional.

Orden escrita.- En primer lugar debe existir un acto administrativo que tenga por contenido una orden que se consigne en forma escrita, a efecto de salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, ya que de esa manera el destinatario de la orden conocerá sus términos de una manera indubitable.

Autoridad emisora. El mismo artículo 38 en la fracción II del Código Fiscal de la Federación establece que en la orden debe consignarse precisamente la autoridad que la ha emitido, debiendo a este respecto tenerse presente que sólo podrá emitir una orden de visita precisamente una autoridad legítimamente constituida que resulte competente para tal efecto y a través del órgano correspondiente.

La exigencia Constitucional obliga a la autoridad emisora de la orden que sea legalmente competente y en consecuencia la prohibición de órdenes de visita anónimas responde a la necesidad que tiene el destinatario de ella, de estar en condiciones de constatar en primer término la existencia jurídica de tal autoridad y en segundo si tal emisión constituye el ejercicio de potestades de tal autoridad, es decir, si se está ante una autoridad jurídicamente existente y competente.

El artículo de 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe la exigencia del atributo competencia para la autoridad emisora de actos autoritarios de molestia, como lo es la orden de visita, ya que es necesario que el órgano habilitado jurídicamente para emitir órdenes de visita domiciliaria actúe por conducto de los funcionarios debidamente facultados para ello, dado que las facultades conferidas al órgano no pueden ser actuadas por cualquier funcionario.

Destinatario de la orden.- En los términos de la norma Constitucional la orden de visita deberá contener la especificación de la persona a visitar.

La autoridad emisora de la orden de visita debe señalar en el documento que contenga la orden para la práctica de la visita domiciliaria el nombre del destinatario de la misma y en el caso de que esto se desconozca bastará con que señalen los datos suficientes que permitan su identificación, tal como lo establece el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Debida fundamentación y motivación.- Tal exigencia se encuentra establecida por el artículo 16 Constitucional y por el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Entendiéndose por lo primero el deber que pesa sobre la autoridad de invocar los dispositivos jurídicos que le sirven de apoyo para producir el acto concreto denominado orden de visita, dispositivos que deben señalarse con toda precisión, tales como párrafo, fracción, inciso, etc.; disposiciones que deben referirse en primer término a las normas que habilitan jurídicamente a la autoridad que produce tal acto y con base en las cuales se reputa competente para ello, pero además las que establecen el supuesto al que se vincula la posibilidad de emitir tal orden.

Al efecto, resulta aplicable la siguiente tesis jurisprudencial sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación:

JURISPRUDENCIA 10/94

"COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.- Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 Constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que acuerde tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito de competencia respectivo y es conforme o no a la Constitución o a la Ley; para que en su caso esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta 77, Mayo de 1994, pág. 12.

La motivación deberá estar constituida por la explicación de la razón o razones tenidas por la autoridad para inducir a producir la emisión de la orden de visita, los motivos constituyen elementos normalmente fácticos que anteceden cronológica y lógicamente al acto mismo y que se erigen en razones suficientes que producen una eficacia tal sobre el ánimo de la autoridad que la inducen a producir el acto, los motivos por consiguiente están constituidos por elementos fácticos concretos y referibles a la persona destinataria del acto, esto es, comprende la motivación la expresión de las razones tenidas por la autoridad como suficientes para acreditar que en la especie se actualiza el supuesto previsto por las normas invocadas.

"AUDITORIA, VISITAS DE MOTIVACION.- El artículo 16 Constitucional establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Y también es cierto que fundar implica la obligación de citar los preceptos legales que facultan a la autoridad para actuar, y que motivar implica la obligación de la autoridad de precisar las situaciones de hecho que hacen que el caso concreto se encuentre comprendido en la hipótesis normativa. Pero también debe notarse que ese precepto constitucional establece que la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, alas leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, es decir cuando en materia fiscal se trate de resoluciones que finquen un crédito o impongan una sanción, o causen algún perjuicio al causante, la autoridad deberá fundar su orden, citando el precepto que funde al cobro y deberá motivarla, precisando en que hecho se basa para estimar que el causante o afectado se encuentra en caso previsto en la norma. Pero tratándose de la practica de una inspección o auditoría, bastará el titulo de motivación que se indique, si se trata de precisar la situación fiscal de la empresa, en relación con algún impuesto, y que se aclare en que documento debe recaer, para que la orden esté debidamente motivada, en principio las autoridades tienen en todo momento el derecho a comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sin que tengan que partir del hecho de que hayan sido violadas".

RA- 1099/70.- General de Confecciones, S.A., Abril 27 de 1971.- Unanimidad e Votos.- Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Lugar a visitar.- Debe asimismo el órgano emisor de la orden consignar en el cuerpo de la misma el lugar o lugares donde la visita deba llevarse a cabo, tal y como lo establece el artículo 43 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Señalar el personal designado para la visita.- La orden de auditoría deberá contener el nombre de la persona o personas que vayan a practicar la visita domiciliaria, debe tenerse presente que el personal designado en la orden puede ser sustituido, aumentado o reducido en su número, a condición que el acto modificatorio provenga de la misma autoridad emisora de la orden y sea notificado al visitado, ya que así lo establece el artículo 43 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Obligaciones a verificar.- El artículo 16 Constitucional exige que las órdenes de visita consignen "el objeto u objetos que se buscan", exigencia que es reglamentada por el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ya que la Constitución exige que el acto de molestia en que consiste la orden de visita sea explícito en cuando a los alcances de la misma, a efecto de que su destinatario esté en condiciones desde el momento de su notificación de saber a ciencia cierta las obligaciones precisas que puede llegar a tener la visita domiciliaria y que debe reconocer los límites señalados en la orden.

Esto sólo es posible si la autoridad emisora de la orden señala en forma precisa a qué tipo de tributos se va constreñir la visita ordenada, mencionándolos inclusive por su nombre en forma específica.

"VISITAS DOMICILIARIAS ADMINISTRATIVAS. FORMALIDADES.- Las visitas domiciliarias administrativas deben satisfacer, según el artículo 16 constitucional, las formalidades de los cateos. No dice que sólo algunas formalidades, sino que se refiere en términos genéricos a las formalidades. Luego no habría razón legal para que los jueces de amparo mutilaran la garantía constitucional y recortaran la protección que el Constituyente quiso dar a la privacidad de los individuos, ya que es ésta el valor que fue considerado tan alto, que se incluyó la garantía de su tutela en el precepto constitucional a comento. Por lo demás, no hay una sola razón válida, que no fuese la práctica inconstitucional y viciosa, para restar protección a la privacidad de los individuos cuando la visita no deriva de un procedimiento penal, sino de un procedimiento administrativo, pues no es más digna de protección la privacidad del domicilio de quien es sospechoso de un delito que la privacidad de quien no lo es. Y si bien las consecuencias de un cateo pueden ser más graves para el afectado que las de una visita administrativa, esto se tomará en cuenta para ordenar la intrusión al domicilio, es decir, para expresar las causas que la justifican y hacer más rigurosa la exigencia del motivo en materia penal que en materia administrativa. Pero en ambos casos habrá que respetar las formalidades constitucionales. Ahora bien, entre las formalidades exigidas para los cateos, se encuentra la de una orden judicial escrita, en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse y los objetos que se buscan, o en materia administrativa, cuales son las disposiciones sanitarias y de policía cuyo cumplimiento se trata de comprobar. Y si no es materia de litis el determinar si la orden debe emanar de autoridad judicial aún cuando se trate de visitas administrativas (como lo ha exigido, por ejemplo, la jurisprudencia de los Estados Unidos, cuya cuarta enmienda constitucional es antecedente de nuestro artículo 16, en este aspecto) de todos modos es de admitirse el argumento del quejoso de que es necesaria la exhibición de la orden escrita de autoridad competente, para proceder enseguida a la visita misma, si está a de implicar una intrusión a la privacidad del visitado. De ello se sigue que si en el acta de visita no aparece, ni demostró con otras pruebas, que se haya entregado al visitado copia escrita, motivada y fundada (artículo 16 Constitucional), de la orden de visita, la visita misma está constitucionalmente viciada, así como todos los frutos de esa visita, los que por lo mismo carecen de valor legal para causar daños o molestias al visitado. Y así, la clausura ordenada con base en una visita viciada, está también viciada y resulta violatoria también el artículo 16 Constitucional."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo de revisión 1041/81.- Jardín Cerveza Los Portales, S.A. - 16 de Abril de 1982.-
Mayoría de votos.- Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

JURISPRUDENCIA 7/93

La firma.- La orden de visita debe ir signada por el funcionario que la haya emitido, en virtud de que sólo mediante tal signo gráfico proveniente del puño y letra de tal funcionario puede ser evidencia de manera irrefutable que aquella ha sido la voluntad institucional de tal órgano, dicho requisito se encuentra exigido por el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

3.- PERIODO A REVISAR.-

Las visitas domiciliarias expedidas con anterioridad, esto es hasta el 1o. de enero de 1995, señalaban con precisión, el período a revisar, esto es, señalaban que el período de la visita abarcaría en primer lugar el último ejercicio fiscal de doce meses por que se hubiera presentado o debió haber sido presentado la declaración a más tardar el día en que se ejerzan las facultades de comprobación, así como las contribuciones correspondientes al período transcurrido entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y el momento en que se ejerzan dichas facultades, pero a raíz de que fue derogado el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en las órdenes de visita ya no se hace referencia al período a revisar.

Esto es, la autoridad emisora de la orden de visita señalaba en forma detallada y precisa los ejercicios a que debía sujetarse la orden de visita, revisando en primer el último ejercicio fiscal de doce meses que se declaró o debió haberse declarado por parte del contribuyente y en su caso de que se encontrarán irregularidades del contribuyente visitado se podrían también revisar dichos ejercicios fiscales, sin más limitación que lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Actualmente el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación se encuentra derogado, por lo que actualmente el período a revisar abarcará aquéllos ejercicios en que se encuentren irregularidades en las declaraciones del contribuyente con las limitantes establecidas en lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

En esas condiciones las visitas de auditoría emitidas por la autoridad ya no señalan el período a revisar, ya que los visitadores tienen facultades de revisar los últimos 5 ejercicios que tuvo obligación de declarar el contribuyente revisado, con la limitante antes señalada por los plazos de caducidad en términos de lo dispuesto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

C).- LA COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES PARA EMITIR ORDENES DE VISITA.

La visita domiciliaria debe ser consecuencia de una orden de autoridad fiscal competente, debe revestir ciertas formalidades prescritas por los Artículos. 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación.

El Art. 38 de aplicación general a todos los actos administrativos, requiere lo siguiente: I. Constar por escrito; II. Señalar la autoridad que lo emite; III. Estar fundada, motivada y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, y IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido.

Cuando se ignora el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, desprendiéndose claramente que sólo una autoridad competente podrá emitir órdenes de visita, por lo que resulta aplicable al presente tema la siguiente tesis de jurisprudencia, que a la letra dice:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- SOLO PUEDE PRACTICARSE PREVIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional toda visita de inspección que lleven a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio de los particulares **debe fundarse en previa orden escrita, emitida por autoridad competente**, en la que se exprese el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que se deba entender la diligencia y el objeto de la misma, de donde se sigue que cualquiera visita de inspección que carezca de este requisito, por no haberse demostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatoria de la garantía de legalidad contenida en el precepto constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente."

Revisión No. 736/79.- Resuelta en sesión de 14 de octubre de 1980, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 383/82.- Resuelta en sesión de 7 de julio de 1982, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.

Revisión No. 452/82.- Resuelta en sesión de 6 de octubre de 1982, por mayoría de 6 votos y 1 en contra (Texto aprobado en sesión de 8 de diciembre de 1982).

R.T.F.F. Año V No. 36, diciembre 1982 p. 331.

En nuestra legislación, las autoridades que tienen facultades para emitir órdenes de visita y llevar a cabo una revisión de impuestos federales son la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal que son autoridades plenamente competentes para emitirlos, toda vez que ambas tienen facultades concurrentes con respecto a la emisión de dichas órdenes de visita.

Al respecto en primer lugar, es de señalarse que corresponden a la Administración General de Auditoría las facultades para emitir órdenes de visita pero también dicha facultad la tienen las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal, además de que ambas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen facultades concurrentes y, por tanto, pueden emitir de manera indistinta las visitas que formulen a los contribuyentes.

En efecto, las atribuciones o facultades para emitir órdenes de visita corresponden originariamente a la Administración General de Auditoría, lo que se advierte de la simple lectura que se realice del artículo 59, fracción IX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que tal facultad o atribución esté condicionada en momento alguno a la existencia de una Administración Local Fiscal Federal y menos aún a que las mismas sean emitidas por las Administraciones Locales en razón del domicilio fiscal.

Con base en lo anterior, es claro que si bien las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal tendrán la circunscripción territorial, la sede y nombre que al efecto se señale mediante acuerdo del Secretario del Ramo, también lo es que al tener la atribución o facultad de emitir órdenes de visita, tal circunstancia en momento alguno implica que si la Administración General de Auditoría puede emitir órdenes de visita, esta autoridad sea incompetente, pues lo cierto es que tal acto se emite por la autoridad que tiene la atribución o facultad originaria, misma que no se pierde, por el hecho de que también la Administración Local de Auditoría, tenga la atribución o facultada de emitir órdenes de visita en términos del artículo 111, inciso B, fracción IV del Reglamento

Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; es decir, aún y cuando se trate de una facultad delegada, es evidente que la misma es concurrente para ambas Administraciones.

Luego, si las facultades a que se ha hecho referencia corresponden originariamente a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, es claro que la referida autoridad es competente para emitir órdenes de visita y que además tal competencia también corresponde a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal en razón de que su domicilio fiscal se encuentra en su circunscripción, por lo que por lo que se desprende la concurrencia de facultades.

Además, se insiste que la facultada originariamente para realizar los actos en comento corresponden a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal ya que tal situación se desprende del artículo 59, fracción IX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tan es así que expresamente se señala que la Administración General de Auditoría contara con Administraciones Locales, para efectos de ejercer sus facultades establecidas en Ley.

En consecuencia, se desprende el hecho de que la Administración Local de Auditoría Fiscal Federal, también es competente para emitir órdenes de visita, por lo que si esta última emite dicha orden de visita, en forma alguna quiere decir que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, que tiene la atribución o facultada originaria para resolver las citadas consultas, sea incompetente por el simple hecho de que el domicilio fiscal del contribuyente se encuentre en alguna ciudad del Interior de la República, además de que como se ha manifestado, la Administración General tiene las atribuciones o facultades originarias para emitir órdenes de visita en términos del artículo 59, fracción IX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Por otra parte, es de señalar que las referidas autoridades administrativas tienen facultades concurrentes que les permiten en forma indistinta el ordenar la práctica de órdenes de visita, de ahí que tanto la Administración Local de Auditoría Fiscal Federal como la Administración General Jurídica de Auditoría Fiscal Federal, puedan legalmente emitir órdenes de visita, ya que ambas Administraciones tienen competencia en términos del Reglamento Interior de esta Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sirve de apoyo a los anteriores razonamientos, el siguiente criterio jurisprudencial:

"DELEGACIÓN DE FACULTADES.- Nuestro régimen jurídico ha consagrado la Delegación de Facultades como una técnica de transferencia de una competencia propia de un órgano superior de la Administración Pública en favor de un órgano inferior, y que persigue como propósito facilitar los fines de aquel y cuya justificación y alcance se hayan en la Ley Orgánica, puesto que para el perfeccionamiento del acto delegatorio se requiere la reunión de varios requisitos de índole legal, entre otros, la existencia de dos órganos, el delegante y el delegado, la titularidad por parte del primero de dos facultades, una la que será transferida y otra la de delegar y la aptitud del segundo para recibir una competencia por vía de delegación."

Gaceta S.J.F. Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito No. 45 septiembre 1991, p. 47.

Aunado a lo anterior, es de señalar que las atribuciones o facultades que tienen tanto la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y las Administraciones Locales son concurrentes, es decir que cualquiera de ellas puede ejercitarlas de manera indistinta, sin que exista condición o supuesto alguno para que se deba de entender que solamente alguna de éstas pueda ordenar la practica de una visita domiciliaria, ya que ambas tienen tal facultad idéntica otorgada por la ley o reglamento a dos dependencias que pueden ejercitarla indistintamente.

Resulta aplicable al caso la tesis de jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegido en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 33, del Semanario Judicial de la Federación, Sexta Parte, 7a. Epoca, Volumen 217-228, que a la letra dispone:

"ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES Y DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN, CONCURRENCIA LIMITADA POR CUANTÍA, DE FACULTADES EN MATERIA DE ORDEN Y PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS DE AUDITORIA.- La Dirección General de Fiscalización además de tener expresamente conferidas las facultades de ordenar y practicar visitas domiciliarias de auditoría, conforme al artículo 118 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente en 1980, y su correlativo el artículo 146 del Reglamento invocado actualmente en vigor, aquella conserva sus facultades aún cuando el Secretario del Ramo las delegue, por lo que si este delegó dichas facultades en las Administraciones Fiscales Regionales, imponiéndoles límites territoriales y de cuantía para que pudieran ejercerlas, límites que no fueron impuestos a la autoridad central, la cual continúa en pleno ejercicio de sus facultades sin restricción alguna, motivo por el cual sus facultades concurren con las de las Administraciones Fiscales Regionales hasta el límite que por cuantía se les impuso a éstas ya que no existe disposición en contrario, y en los asuntos que superan dicho límite sus facultades son exclusivas."

También sirve de Apoyo en forma análoga al caso, el precedente SS-183 emitido por la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, que aparece publicado en la revista del mismo, Tercera Época, Año V, No. 57, septiembre de 1992, página 21; que a la letra dispone:

"DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL, SU FACULTAD PARA LIQUIDAR CRÉDITOS FISCALES EN MATERIA DE DERECHOS ES CONCURRENTES CON LA DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES.- Toda vez que los artículos 68, fracción XIII y 129 fracción XXVII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de enero de 1989, modificado por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de enero de 1990, otorgan competencia a ambas dependencias para determinar derechos federales, se concluye que se trata de facultades concurrentes y, por tanto, indistintamente pueden emitir liquidaciones a los contribuyentes de derechos federales en materia de agua, con la excepción prevista para las citadas administradoras, para las entidades y sujetos enumerados en la fracción XXXVI, apartado B del propio artículo 129.

Juicio Atrayente No. 77/90/4816/90.- Resuelto en sesión de 10 de septiembre de 1992, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizarraga.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez".

Asimismo, se invoca la Tesis de Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, que establece con claridad las características de la competencia delegada, y que en la parte que nos interesa señala:

"COMPETENCIA ORIGINARIA, COMPETENCIA DELEGADA Y COMPETENCIA POR AUSENCIA. SU DISTINCIÓN.- La competencia originaria es aquella en la cual las facultades o atribuciones de un Órgano específico de la Administración Pública se traducen en un acto concreto, lesivo o favorable (acto negativo o positivo), al particular, siempre que el ejercicio de facultades emane de un texto expreso de una Ley, Reglamento o cualquier otro Ordenamiento con fuerza coercitiva, y lo haga como Titular del Órgano de autoridad previsto en el precepto correspondiente. En tanto que la competencia delegada surge de un acuerdo delegatorio de facultades emitida por un Órgano de la propia Administración Pública, cuyo Titular cuenta con la competencia originaria y con la atribución para delegar, con las modalidades y condiciones que el propio acuerdo determina, las facultades que el ordenamiento aplicable disponga, en autoridades subalternas del Órgano que las delega, hipótesis en la cual éstas actuarán siempre a nombre propio, más no de la autoridad que les delegó las facultades ejercidas, conservándolas en todo caso el Órgano emisor del Acuerdo."

D).- LA NOTIFICACION DE LA ORDEN DE VISITA.-

1.- ENTREGA DE LA ORDEN EN FORMA PERSONAL.-

Notificación al destinatario o representante legal.- La orden de visita debe ser notificada precisamente al destinatario de la misma o a su representante legal en el momento en que el personal designado para la práctica de la visita comparezca al lugar señalado para ello, lo anterior en el supuesto de que tales personas se encuentren presentes ya que de no ser así deberá mediar citatorio, lo anterior en los términos del artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

En los casos en que la autoridad fiscal pretenda llevar a cabo una revisión en el domicilio fiscal del contribuyente, invariablemente debe ser mediante la notificación de una orden de visita, misma que deberá llevarse a cabo conforme a lo siguiente:

Entrega de la orden- Una de las formalidades que debe revestir la notificación personal de los actos o resoluciones administrativas, especie a la que pertenece la orden de visita, es que al momento de su notificación deberá entregarse la orden de visita en forma personal al visitado o al representante o apoderado legal del contribuyente, para que así surta sus efectos la notificación y entrega de la orden de visita.

Esto es, a la persona con quien se entienda diligencia de notificación de la orden de visita, se le hará entrega del original de la orden de visita, si se trata directamente del visitado o su representante legal, esto es, se le hará entrega del acto materia de notificación, para que surta sus efectos de conformidad con los numerales 43 y 44 del Código Fiscal Federal, y del contenido del diverso artículo 135 del Código Fiscal de la Federación.

Conforme a lo anterior, se puede acreditar legalmente que la autoridad notificó el acto administrativo, por lo que en todo momento las autoridades fiscales cumplirán con los dispositivos legales exigidos por la ley, ya que están entregando la orden de visita en forma personal, esto es, están entregando directamente el acto de molestia a la persona con quien legalmente debe entregarse la orden de visita.

De esta manera, al entregarse materialmente la orden de visita al propio visitado o su representante legal, dicha diligencia de notificación surtirá sus efectos legales conforme a lo dispuesto por el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, máxime si se recaba la firma de la persona con quien se entendió la diligencia, en términos de dicho precepto legal.

Las visitas domiciliarias pueden realizarse con cualquier persona, entendiéndose por esto que se hará entrega de la orden en forma personal o a su representante legal al requerirse su presencia por parte de los visitadores, por lo que se desprende que la formalidad es entregar la orden, correspondiente a estas personas.

A mayor abundamiento el Tribunal Colegiado del Primer Circuito a este respecto ha afirmado que tratándose de una persona moral, la visita se puede entender con la persona que esté encargada del manejo del lugar pactado, debiéndose levantar un acta circunstanciada donde se haga notar que la orden de visita ya se ha entregado, y que los visitadores al iniciar la misma se identificarán en forma correcta

“VISITA DOMICILIARIA. DEBE LEVANTARSE ACTA INICIAL EN LA QUE CONSTEN LOS HECHOS Y OMISIONES AL INICIO DE LA.- En el curso de una visita domiciliaria existen cuestiones fundamentales para el desarrollo de la misma, como la referente a que en el inicio se entregará la orden al visitado o a su representante y si no se encuentran éstos, a quien se encuentre en el lugar; en dicho acto del inicio se identificarán los visitadores, y el visitado será requerido para que proponga dos testigos y en su ausencia o negativa de aquél serán designados por el personal que practique la visita; y, al término de la visita ésta se cerrará, haciéndose constar los resultados en forma circunstanciada, firmando la misma el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia”.

2.- ENTREGA DE LA ORDEN MEDIANTE CITATORIO.-

Notificación de la orden mediante citatorio.- Tal y como lo prevé el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación si al presentarse el personal designado en la orden no estuviere en el lugar señalado en la misma ni el destinatario ni su representante legal, deberá dejárseles citatorio con la persona que se encuentre para que esperen a una hora determinada del día siguiente en el mismo lugar a efecto de que reciban la orden y en caso de no atender el citatorio la visita se iniciará con la persona que se encuentre, lo anterior se encuentra expresamente consignada en el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación.

La visita se efectuará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, si el visitado o su representante legal no se encuentra en dicho lugar le dejará un citatorio con la persona que se encuentre, en el que se especificara la hora determinada del día hábil siguiente para que el contribuyente o su representante legal atienda la orden de visita; si el contribuyente o su representante legal no atendiere el citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar citado.

En el supuesto en que los visitadores no acudan a la hora señalada del día siguiente, dejen nuevamente citatorio al visitado debiendo indicar la hora y el día en que regresarán.

Esto es, al presentarse los visitadores en el lugar señalado deben buscar al visitado o a su representante legal y si no se encuentra ninguno de ellos se dejará citatorio con la misma persona para que el visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente; si no lo hicieron la visita se iniciará y desarrollará con quien se encuentre en el lugar visitado.

De acuerdo a lo anterior, se puede acreditar legalmente que la autoridad notifica el acto motivo de molestia conforme a derecho, ya que es lógico que si el contribuyente no atiende el citatorio las facultades de comprobación no deben verse obstaculizadas por esta circunstancia, por lo que en apoyo a lo anterior resulta aplicable al presente asunto la tesis sustentada por el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa, en el informe rendido en el año de 1988, Tercera Epoca, Volumen I, Pág. 74 y que a la letra señala lo siguiente:

"NOTIFICACION.- CUANDO SE CONTROVIENE LO ORDENADO POR LOS ARTICULOS 134 Y 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Si el notificador dejó citatorio en el domicilio de la empresa para que su representante legal lo esperara a hora fija del día hábil siguiente, y asimismo hizo constar en el instructivo de notificación correspondiente que por no haber atendido dicho citatorio la diligencia se llevó a cabo con la persona que se encontraba en el domicilio social de la empresa, no se contraviene lo ordenado por los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, máxime si la empresa no negó la relación de trabajo que guarda con la persona con quien se practicó la diligencia, ni mucho menos que fuera su empleado."

Asimismo, únicamente basta que se demuestre que existió citatorio para que la notificación sea válida, no existiendo obligación de que el notificador haga constar que la persona encontrada en el domicilio sea empleado o trabajador del notificado, robusteciendo lo anterior la tesis publicada en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 23 sustentado por el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, y que se encuentra en la página 59 de dicha Revista y que a la letra dice lo siguiente:

"NOTIFICACION PRACTICADA EN TERMINOS DE LOS ARTICULOS 134 Y 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Conforme a los preceptos citados, la notificación del acto administrativo no requiere para ser válida, que en la misma resolución que se notifica se asiente la leyenda o constancia de que medio citatorio, bastando que se demuestre que éste existió y menos existe obligación de que el notificador haga constar que la persona encontrada en el domicilio sea empleado o trabajador del notificado, porque si éste o su representante legal no atienden el citatorio, la diligencia debe practicarse con quien se encuentre en el domicilio, aún cuando no sea empleado o trabajador."

CAPITULO V.- LA PRECISIÓN DEL OBJETO DE LA ORDEN DE VISITA.-

A).- EL OBJETO O PROPOSITO DE UNA ORDEN DE VISITA.-

Para cumplir con el objeto o propósito de una orden de visita las autoridades fiscales deben estar a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional en el sentido de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para estos, se encuentran precisamente que en la orden de visita se debe de señalar los objetos que se buscan por lo cual en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden cerciorarse.

En efecto, en la orden de visita domiciliaria debe señalar de manera clara y precisa su objeto, de conformidad con lo estrictamente señalado en el artículo 16 Constitucional y en los artículos 38, fracción III, y 43 del Código Fiscal de la Federación, por lo que se deben señalar las obligaciones y contribuciones que se le van revisar al contribuyente visitado.

Cabe agregar, que los artículos 38 y 43 del citado Código establecen que para que una orden de visita domiciliaria esté debidamente fundada y motivada debe constar por escrito, señalar la autoridad que la emite, expresar el objeto o propósito de la misma, ostentar la firma del funcionario competente, el nombre de la persona a quien va dirigida, el lugar en donde debe efectuarse la visita y el nombre de las personas que debían efectuarla.

Esto es, tratándose de las ordenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate, esto es, precisar por su nombre los impuestos y contribuciones de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden.

Resulta aplicable a los anteriores razonamientos, la jurisprudencia 332, confirmada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se encuentra en la página 564 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, 1917-1985, y por la cual se demuestra que la orden de visita impugnada, cumple con los requisitos que debe satisfacer de conformidad con el artículo 16 Constitucional, que dice:

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitido por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- **El objeto que persigue la visita;** 5.- Llenar los demás requisitos que fijen las Leyes en la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que al precepto Constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "... sujetándose en éstos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues de no ser así la expresión se habría producido en singular".

En esas consideraciones, en la orden de visita domiciliaria debe señalarse con claridad el objeto de la revisión, que es comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto el contribuyente, como sujeto directo y como responsable solidario en diversos impuestos y derechos, expresándose por su nombre cada uno de las contribuciones a revisar.

Corroboro lo anterior lo sostenido en la jurisprudencia 7/93, sostenida por la Suprema Corte de la Justicia de la Nación al resolver la contradicción de Tesis varios 40/90 que a la letra dice:

"ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.- De conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, **tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresa el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar.**

pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden.- Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 Constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas por los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación”.

De igual forma, se invoca la jurisprudencia emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, que a la letra dispone:

“ORDEN DE VISITA.- DEBE PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO.- Lo establecido por la fracción III del citado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de expresar en la orden de visita el objeto o propósito de la misma, constituye un requisito esencial que no puede ser soslayado por la autoridad que la emita, pues el mismo tiene como objeto, en primer término, que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar y, en segundo lugar que los visitadores se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita, pues solo de esta manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 Constitucional de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos se encuentra, precisamente, que en la orden se debe señalar los objetos que se buscan. Por lo cual en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización, de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de la visita lo es el que se “verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorios, por impuestos y derechos federales de los cuales deba (n) usted (es) responder en forma directa, solidaria u objetiva” no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional”.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Apoya lo anterior, el criterio jurisprudencial SS-72 emitido por la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, que aparece publicado en la revista del mismo, Tercera Epoca, Año III, No. 36, diciembre de 1990, página 12; cuyo rubro señala:

"ORDEN DE VISITA.- SU FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE ACUERDO CON EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL".

Corroboro lo anterior, el criterio sostenido por ese H. Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra dispone:

"ORDENES DE VISITA.- SU DEBIDA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- El hecho de que la orden de visita dirigida a un contribuyente se encuentre contenida en un "Machote" no es razón suficiente para considerarla ilegal, si en el mismo se contienen todos y cada uno de los requisitos establecidos por el artículo 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, tales como: indicar el lugar o lugares en donde ésta debe efectuarse, el nombre de la persona o personas que se van a visitar, la misma consta por escrito, señala la autoridad que la emite, está debidamente fundada y motivada y especificar el objeto que con ella se busca.(21)."

Juicio No. 360/93.- Sentencia de 27 de junio de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María de los Ángeles Garrido Bello.- Secretaria: Lic. Adriana Castellanos Valdez.

En conclusión, lo establecido por la fracción III del citado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación es en el sentido de expresar en la orden de visita el objeto o propósito de la misma, ya que constituye un requisito esencial que no puede ser soslayado por la autoridad que la emita, pues el mismo tiene como objeto, en primer término, que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar y, en segundo lugar que los visitadores se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita.

B) COMO SE CUMPLE LA PRECISIÓN DE LA ORDEN DE VISITA.-

Como quedo detallado con anterioridad en la orden de visita la autoridad debe precisar por su nombre los impuestos a revisar, esto es, mencionar taxativamente uno a uno los impuestos sobre los cuales se llevarán a cabo las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se deban de revisar.

Corroborar lo anterior la Jurisprudencia sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado al resolverse la contradicción de tesis 40/90, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y cuyo rubro dice lo siguiente:

"LA ORDEN DE VISTA DEBE CONSTAR POR ESCRITO: SEÑALAR LA AUTORIDAD QUE LO EMITE, ESTAR FUNDADA Y MOTIVADA; OSTENTAR LA FIRMA DEL FUNCIONARIO COMPETENTE Y EL NOMBRE DE LA PERSONA A QUIEN VAYA DIRIGIDA; INDICAR EL LUGAR O LUGARES DONDE DEBE EFECTUARSE LA VISITA Y EL NOMBRE DE LA PERSONA O PERSONAS QUE LA DEBAN EFECTUAR, LAS QUE PODRAN SER SUSTITUIDAS, AUMENTADAS O REDUCIDAS EN SU NUMERO EN CUALQUIER TIEMPO POR LA AUTORIDAD COMPETENTE, CON NOTIFICACION AL VISITADO". Ahora bien, lo establecido por la fracción III del citado artículo 38 del Código Fiscal de la federación en el sentido de expresar en la orden de visita el objeto o propósito de la misma, constituye un requisito esencial que no puede ser soslayado por la autoridad que la emita, pues el mismo tiene como objeto en primer término, que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita, pues sólo de esa manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 Constitucional en el sentido de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos se encuentra, precisamente, que en la orden se debe de señalar los objetos que se buscan. Por lo cual en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización, como en el presente caso de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de la visita lo es el que se verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deba (n) usted (es) responder en forma directa, solidaria u objetiva, no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional.

En ese orden de ideas, en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de la visita lo es el que se verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales principales, formales y/o accesorias por impuestos y derechos federales de los cuales deba (n) usted (es) responder en forma directa, solidaria u objetiva, no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional, por lo que las órdenes que tengan esta leyenda serán consideradas como genéricas y en consecuencia como ilegales.

De conformidad con lo anterior, para que una visita se encuentre debidamente fundada y motivada deberá señalar el objeto o propósito que persigue, esto es señalar por su nombre todos y cada uno de los impuestos a revisar, por lo que ahora la problemática se encamina a estudiar como se cumple con este requisito de precisar el objeto, por lo cual nos formulamos la siguiente interrogante ¿Basta mencionar un listado de contribuciones federales, aún y cuando el contribuyente no se encuentre afecto a la totalidad de estos impuestos para cumplir con el requisito Constitucional? o ¿Esta seguirá siendo genérica cuando se señale en la orden de visita todas las contribuciones federales existentes en nuestra legislación?.

En primer lugar, es de aclararse que para tratar de resolver el problema, es necesario transcribir el formato tradicional que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para llevar a cabo la revisión de contribuciones federales, que tiene señalado en la orden de visita un listado de todas las contribuciones federales existentes en nuestra legislación, y, que su parte que nos interesa señala lo siguiente:

"De los antecedentes que obran en el expediente que esta Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene abierto a su nombre; y dada la importancia que como contribuyente tiene dentro del marco general de la recaudación Fiscal Federal; son los motivos por los que se le ordena la presente visita domiciliaria, **con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta (o) como sujeto directo o como responsable solidario, en materia de las siguiente contribuciones federales:** Impuesto Sobre la Renta; Impuesto al Activo de las Empresas hasta 31 de diciembre de 1989, e Impuesto al Activo a partir del 1º de enero de 1990; Impuesto al Valor Agregado; Impuesto Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón; Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; Impuesto Sobre Automóviles Nuevos; Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, Impuesto al Comercio Exterior y Derechos Aduaneros; Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos; Contribuciones de Mejoras; Derechos por el uso o goce de inmuebles en Zona Federal y Marítimo-Terrestre y todos los demás derechos comprendidos en la Ley Federal de Derechos, competencia de esta Secretaría, así como comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre Estímulos Fiscales".

A lo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sostiene que la orden de visita domiciliaria antes citada si precisa con claridad su objeto compartiendo este punto de vista algunas Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, y algunos Tribunales Colegiados, por lo que básicamente argumentan lo siguiente:

En efecto, las autoridades fiscales señalan que la orden de visita domiciliaria cumple con la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional en relación con el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, ya que en la misma se precisan y enumeran todos y cada uno de los impuestos que podían ser sujetos de la revisión por parte de los visitadores.

Además la autoridad sí cumple con la obligación legal establecida en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que señala con claridad y precisión el objeto o propósito de la visita domiciliaria, que en el caso es el comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta (o) como sujeto directo y como responsable solidario en diversos impuestos y derechos, que en la orden de visita domiciliaria se señalan.

El objeto o propósito de la visita domiciliaria se cumple, desde el momento en que en el acto de autoridad se señalan con precisión y claridad todos los impuestos y derechos que serán materia de revisión por parte de los visitadores, y de los cuales el Contribuyente estuviera afecto como sujeto directo o responsable solidario.

Consecuentemente, es claro que no se le puede causar perjuicio alguno al contribuyente, en virtud de que en la orden de visita domiciliaria, sí se menciona con precisión y claridad el objeto o propósito de la orden, que al efecto, es el comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está sujeto el contribuyente en diversos impuestos, derechos o contribuciones federales, lo cual en forma alguna deja en estado de indefensión al mismo, puesto que conoce con claridad cual será el objeto de la visita domiciliaria, circunstancia que en forma alguna acarrea violación a lo dispuesto a los artículos 16 Constitucional y 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Además, como podrá advertirse la autoridad no determina en la orden de visita, contribuciones respecto de las cuales no se encuentre obligado el contribuyente, ni tampoco que las que determina no tiene porque no cumplirlas por razón de sus actividades, por lo que en la orden se señalaron diversos impuestos y derechos que serían objeto de revisión por parte de los visitadores.

En ese orden de ideas en la orden de visita domiciliaria se señala con claridad el objeto de la revisión, que es comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto el ahora actor como sujeto directo y como responsable solidario en diversos impuestos y derechos, expresándose por su nombre cada uno de ellos.

Así las cosas el hecho de que en la orden de visita domiciliaria se hayan señalado una diversidad de impuestos a revisar, esta situación no conlleva a que pueda considerarse como genérica dicha orden, dado que se están señalando con precisión los impuestos que serían materia de revisión, de tal manera que el hecho de que se hayan señalado una multiplicidad de impuestos no le causa perjuicio alguno al contribuyente, puesto que se le revisan contribuciones debidamente señaladas en la orden de visita domiciliaria, y respecto de los cuales se encontraba obligado a tributar.

Debe de señalarse que, si durante la visita domiciliaria los auditores advierten al contribuyente visitado se encuentra afecto al pago del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, ello no es causa para considerar como ilegal la orden de visita, por cuanto al señalamiento de otras diversas contribuciones, puesto que la misma pretende verificar de hecho todos los otros impuestos que se mencionan y de los cuales pudiera estar afecto el visitado; de ahí que la autoridad al señalar en la orden de visita que se verificarían una serie de impuestos que en la misma se citan, de ninguna manera acarrea violación a lo dispuesto por los artículos 16 Constitucional y 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

El hecho de que en la orden se señale que se verificará el cumplimiento de las obligaciones fiscales que como sujeto directo y como responsable solidario esté sujeto el actor, en forma alguna le causa perjuicio, toda vez que es de explorado derecho que en materia tributaria las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales, ya sea como responsables directos o solidarios de los impuestos federales.

Ciertamente, el hecho de que en la orden de visita se haga referencia a que el visitado debe comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto como sujeto directo y como responsable solidario, no le causa perjuicio, en tanto que la situación jurídica del actor en cualquier momento se puede ubicar en las hipótesis normativas de las leyes fiscales, que pueden calificarlo como sujeto directo o como responsable solidario.

Así las cosas, el hecho de haberse enunciado en la orden de visita que estaba sujeto a la revisión de diversos impuestos y derechos que no se le revisaron no le causa agravio a la contribuyente, ya que es hasta la práctica de la visita domiciliaria cuando los auditores se pueden percatar, con la documentación exhibida por el visitado, que estaba sujeto al pago de otros impuestos, pues la finalidad de las visitas domiciliarias es el verificar el cumplimiento de todas las obligaciones fiscales que por cualquier concepto graviten a cargo del visitado.

Consecuentemente, si durante la visita domiciliaria los auditores únicamente se percataron de que el visitado se encontraba afecto al pago del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la dirección y dependencia de un Patrón, e Impuesto al Activo, ello no es causa para considerar como ilegal la orden de visita, puesto que la misma pretendió verificar de hecho todos los otros impuestos que se mencionan y de los cuales pudiera estar afecto el visitado; de ahí que se haya señalado en la orden de visita que se verificarían el cumplimiento de diversos impuestos y derechos federales que se detallaron en la orden de visita, que si bien no todos fueron objeto de fiscalización, ello no deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente, pues expresamente se precisaron las contribuciones respecto de las cuales se determinó el crédito fiscal impugnado.

En la especie, se cumple con la garantía de seguridad jurídica, toda vez que el contribuyente visitado en ningún momento es objeto de revisión de obligaciones fiscales de las que no se hubiese facultado a las autoridades para ello, ni de obligaciones fiscales respecto de impuestos de los cuales no deba responder, toda vez que la autoridad hacendaria en pleno ejercicio de sus facultades de fiscalización, está señalando con claridad y precisión el objeto de la visita domiciliaria.

Lo anterior es así, ya que se debe tomar en consideración que la autoridad se encuentra plena y legalmente facultada para revisar las obligaciones a que se encuentra sujeta la contribuyente respecto de los impuestos y contribuciones a que se hace mención en la orden, circunscribiéndose tal revisión a los impuestos y contribuciones a los cuales se encuentra obligada la contribuyente, una vez que se conozca cuales son las actividades y actos que realiza, lo que en el caso sucedió una vez que se inició la visita domiciliaria.

En otras palabras, el hecho de que se haga referencia a una serie de derechos, impuestos o contribuciones, no implica violación alguna a la esfera jurídica del gobernado, pues como se ha visto, éste adquiere, en principio, la seguridad de que no podrán revisarse contribuciones e impuestos que no se encuentran señalados en la orden y, en segundo lugar, que no se han de determinar contribuciones por las cuales no se encuentra afecto, aún cuando se hayan mencionado en la orden de auditoría, por lo que se demuestra que la cita de impuestos o derechos que no se revisaron, no conlleva a concluir que la orden sea genérica y que el visitado desconozca el alcance de la orden de visita, como lo pretende erróneamente la Sala Fiscal, puesto que se insiste, la orden enumeró todas y cada una de las contribuciones a que estaría afecto el visitado, de conformidad con el artículo 16 Constitucional, 38, 42 y 43 del Código Fiscal de la Federación.

Además, el hecho de que en la orden de visita domiciliaria se señalen diversos impuestos y derechos a revisar, en manera alguna impide a la autoridad para que pueda revisar alguno de ellos, toda vez que la autoridad fiscal está plenamente facultada para revisar todos los impuestos señalados en la orden de visita, sin que tal situación implique que la orden sea ilegal por genérica, pues sólo serán objeto de revisión aquellos por los cuales el sujeto pasivo deba responder como sujeto directo o responsable solidario; de esta forma, en manera alguna le causaba perjuicio a la contribuyente el hecho de que en la orden de visita se hayan señalado una serie de impuestos a revisar, ya que tal situación es precisamente el objeto de la visita domiciliaria.

Asimismo, es obvio que se precisó en la orden de visita claramente su objeto, pues se señalaron de manera clara y por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden cerciorarse; por lo tanto la orden se ajusta a lo establecido en el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, ya que como se reitera, el hecho de que en la orden de visita se haya señalado una serie de impuestos y derechos a revisar.

Por otra parte, los contribuyentes señalan generalmente como argumentos base de su acción para manifestar que la orden de visita no cumple con las formalidades previstas por los artículos 16 Constitucional, 38 y 43 del Código Fiscal Federal, y en consecuencia que la orden que señala todo un listado de contribuciones federales existentes en la legislación tributaria mexicana y a los cuales no se encuentra afecta lo siguiente:

Es evidente que de acuerdo con la motivación de la orden de auditoría que es consecuencia de los antecedentes que obran en el expediente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a su nombre y ordena la revisión para todos los impuestos que se señalan en el listado de contribuciones, resultando que no es causante de varios impuestos como El Impuesto Especial de Producción y Servicios, al Impuesto de vehículos nuevos, ni de Adquisición de Inmuebles, ni Impuesto al Comercio Exterior, Impuesto por Prestación de Servicios Telefónicos, ni del Impuesto de Servicio de Mejoras, entre otros, por lo que no se cumplen con las formalidades establecidas por el artículo 16 Constitucional de precisar el objeto de la orden.

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene el criterio de que todo acto administrativo debe estar fundado y motivado, estimando que no se cumple el acto cuando se afirma que "teniendo antecedentes" ordenó una visita para ciertos impuestos, de los que no es la visitada causante y por lo tanto es falso que en base en antecedentes se le girara la orden a la contribuyente, la legal motivación debe ser por hechos ciertos y no usando expresiones falsas dado que ni se causa esos impuestos, ni menos aún le seleccionaron por la importancia que como causante tiene dentro del marco general de captación ya que en esa época tenía pérdidas millonarias.

Esto es, para los contribuyentes una orden de visita es genérica cuando no se señalan únicamente los impuestos motivo de la revisión, ya que el señalar un listado de contribuciones del cual no esta afecto, al pago de ellos, dicha orden no cumple con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional y 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, porque no precisa su objeto.

Esto es, se deja al arbitrio de los visitadores escoger las contribuciones a revisar, toda vez que en la orden se indican contribuciones de mejoras o derechos, así como otras obligaciones bajo cuyo régimen no esta sujeta la contribuyente revisada, confirmándose la generalidad de la orden de auditoría y la ausencia de la debida fundamentación y motivación.

Una vez señaladas ambas posturas el suscrito considera que la orden de visita cumple con la debida fundamentación y motivación cuando se señala los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitido por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persigue la visita; 5.- Llenar los demás requisitos que fijan las Leyes en la materia.

No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que al precepto Constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "... sujetándose en éstos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues de no ser así la expresión se habría producido en singular.

En esas consideraciones, la orden de visita debe señalar por su nombre todos y cada uno de los impuestos motivos de la revisión, no bastando con señalar en el contenido de la orden de auditoría todas las contribuciones existentes, ya que el señalar el nombre de todas es análoga a no mencionar ninguna, por lo que se concluye que estas son genéricas.

Esto es, para que las ordenes de visita estén debidamente fundadas y motivadas deben de expresar su objeto o propósito en forma correcta, enunciando en forma detallada, únicamente las contribuciones que deberán ser motivo de la misma, ya que conforme a esta no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, pues tal enunciado en si mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica.

A mayor abundamiento, se impide al contribuyente conocer con exactitud las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas, por lo que existe inseguridad jurídica para el visitado, máxime que en dichas ordenes de visita se precisan prácticamente todos los impuestos federales, siendo que el contribuyente visitado solo es causahabiente de algunos impuestos, como lo son el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado o impuesto al activo, que en su generalidad son los que se revisan.

Lo anterior es así, ya que se desprende no solo de la jurisprudencia sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 68, 2a. S., agosto de 1993, pág. 13., que establece que en la orden de visita se deben enunciar de forma expresa y determinada las contribuciones de la misma, por lo que se desprende que el contribuyente auditado debe conocer en forma objetiva, clara y precisa solo aquellas contribuciones a las que será afecto con motivo de la revisión llevada a cabo por las autoridades fiscales.

Ahora bien, tomando en consideración los dos criterios sustentados, tanto por los particulares como por las autoridades demandadas, es de concluirse que la orden de visita para que cumpla a plenitud por lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el artículo 38, 42 y 43 del Código Fiscal de la Federación, deberá precisar por su nombre todos y cada uno de los impuestos o en su caso de las contribuciones que deberán de revisarse.

Esto es, para cumplir cabalmente con la garantía de legalidad la autoridad deberá de precisar el objeto de la orden, así como el fin que se persigue, señalando con precisión cada una de las contribuciones a revisar, máxime que la autoridad conoce a que impuestos o contribuciones se encuentra afecto el contribuyente.

C).- CRITERIOS SUSTENTADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-

A continuación, veremos los criterios que ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación, para corroborar que existe diversidad de opiniones para resolver el hecho de que el señalar una gran cantidad de contribuciones vigentes en la legislación mexicana en la orden de visita es o no genérico.

Primero veremos los criterios sostenidos por el Tribunal Fiscal Federal respecto de declarar como legales y válidas las órdenes de visita que señalan todas las contribuciones existentes en la legislación mexicana, y que en consecuencia no se considera genérica la orden de visita que señala una gran diversidad de contribuciones, que para ellos señala su objeto.

El criterio contenido en la resolución de 13 de junio de 1996, pronunciada por la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal, en el juicio de nulidad 4853/95, promovido por **Decorando, S.A. de C.V.**, mediante la cual se declaró que es legal la orden de visita que señala todas las contribuciones, y no sólo a las que está afecto el visitado.

También, el precedente sustentado por la Sala Superior de ese H. Tribunal, en el juicio atrayente No. 175/93/3990/93, resuelta en sesión de 13 de septiembre de 1994, por mayoría de 4 votos a favor, dos más con los resolutivos y dos en contra, siendo Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez y Secretario: Lic. Santiago González Pérez, que a la letra señala:

"ORDENES DE VISITA.- CASO EN EL CUAL NO SE CONSIDERA QUE LA ORDEN TENGA LA CARACTERISTICA DE GENERICA.- El artículo 16 Constitucional establece que las visitas domiciliarias de las autoridades administrativas se sujetarán a las formalidades prescritas para los cateos y la jurisprudencia de la Suprema Corte señala al respecto que esas órdenes deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito propio de la orden y que tales requisitos se cumplen al precisarse por sus nombres los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades pretenden hacer la verificación. Ahora bien, cuando la autoridad administrativa, en ejercicio de sus

facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones emite una orden de visita y en ella se señala que se faculta a los visitadores para que revisen la documentación correspondiente del visitado en relación a una serie de contribuciones que en la misma se mencionan, aún cuando una o varias no le sean aplicables al visitado, ello no quiere decir que la orden no se ajusta a lo ordenado por el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y le causa perjuicio, toda vez que se considera que no tiene la característica de genérica al precisar claramente el objeto de la visita y porque el crédito determinado motivo de la controversia se originó respecto de una o varias de las obligaciones precisadas en la orden. (3)"

Asimismo, es aplicable el criterio vertido el día 23 de abril de 1996, por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nulidad número 100(14)/302/95/718/94, promovido por **Construcción y Electromecánica, S.A. de C.V.**, que a la letra expresa:

"Ahora bien, esta Juzgadora procede al análisis del planteamiento reseñado en el inciso a), consistente en el hecho de que la autoridad señaló en la orden de visita una diversidad de impuestos a los que no se encontraba obligada la hoy actora.

A juicio de esta juzgadora, resulta inoperante e intrascendente el planteamiento de la enjuiciante, en virtud de que no señala cual es el agravio que le causa la cita de diversos impuestos a los que no estaba obligada, dado que como ella misma lo reconoce le revisaron y liquidaron por concepto del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, los cuales estaba obligada a cubrir al fisco, conforme a las leyes vigentes en el periodo sujeto a revisión".

A continuación veremos los criterios sostenidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, para sostener que la orden de visita se considera como genérica cuando se citan en la misma un listado de todas las contribuciones federales existentes en nuestra legislación.

La H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sentencia dictada el 29 de agosto de 1996, al resolver el juicio de Nulidad No. 100/14/299/93/418/93, promovido por **TUBACERO, S.A. DE C.V.**, resolvió en su parte medular lo siguiente:

"Por otro lado, respecto a que en la orden de visita se precisaron impuesto a verificar, a los que no es afecto el contribuyente visitado, esta Sala Superior estima fundado el agravio en estudio, toda vez que de la simple lectura de la multicitada orden de visita A.D. 0212/91, de 18 de octubre de 1991, visible de la foja 168 a 171 de autos, se observa que efectivamente en la especie se está en presencia de una orden de visita indebidamente fundada y motivada, pues la autoridad fiscal precisó un sin fin de contribuciones a revisar, toda vez que se señaló:

Los antecedentes que obran en el expediente que esta Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene abierto a su nombre; y dada la importancia que como contribuyente tiene dentro del marco general de la recaudación Fiscal Federal; son los motivos por los que ha sido seleccionada (o) para practicarle una visita domiciliaria, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta (o) como sujeto directo o como responsable solidario, en materia de las siguiente contribuciones federales: Impuesto Sobre la Renta; Impuesto al Activo de las Empresas hasta 31 de diciembre de 1989, e Impuesto al Activo a partir del 1º de enero de 1990; Impuesto al Valor Agregado; Impuesto Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón; Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; Impuesto Sobre Automóviles Nuevos; Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, Impuesto al Comercio Exterior y Derechos Aduaneros; Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos; Contribuciones de Mejoras; Derechos por el uso o goce de inmuebles en Zona Federal y Marítimo-Terrestre y todos los demás derechos comprendidos en la Ley Federal de Derechos, competencia de esta Secretaría, así como comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre Estímulos Fiscales; sobre control de cambios y para obtener la información y documentación procedentes en los términos de los convenios con otros países sobre intercambio de información fiscal".

Así las cosas, conforme a la jurisprudencia sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y que a continuación se transcribe, para que las ordenes de visita estén debidamente fundadas y motivadas, deben expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma, ya que conforme a ésta no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado en si mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica, amen de que impide al contribuyente conocer con exactitud las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales se deberán efectuar las diligencias respectivas.

En esa tesis, esta Sala Superior considera que la orden de visita precitada adolece del requisito de fundamentación y motivación, toda vez que en el caso que nos ocupa, en la orden de visita se precisaron prácticamente todos los impuestos federales, siendo que el contribuyente visitado sólo es causahabiente del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles, Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la dirección y dependencia de un Patrón, e Impuesto al Activo, tal y como se circunstanció en el acta final de visita, de 27 de octubre de 1992, contenida a folios 5769541 (visible a foja 111 de autos). Así las cosas, se estima procedente declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, habida cuenta que al ser fundada la violación formal de antecedentes, consistente en la indebida fundamentación y motivación de la orden de visita domiciliaria, todas las actuaciones posteriores son frutos de actos viciados."

Resulta aplicable también el presente asunto la tesis sustentada por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México, al resolver el juicio de nulidad 1034/95-II promovido por **Promotora Nima, S.A.**, en sentencia dictada el 15 de agosto de 1996 y que en su parte medular señala lo siguiente:

"Esta Sala considera fundado el agravio que hace valer la parte actora en el sentido de que las resoluciones son ilegales porque se dictaron en contravención a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, por derivar de una orden de visita genérica, que no precisa concretamente por su nombre los objetos que se buscan, es decir las contribuciones cuyo cumplimiento se pretendió verificar, pues menciona todas las contribuciones incluidas en la Ley de Ingresos, correspondiente a los ejercicios fiscales en que se expidió la orden, no obstante que no es contribuyente de todas las contribuciones citadas en la orden, lo que provoca estado de indefensión, ya que se dejó al arbitrio de los visitadores la facultad de determinar los impuestos a revisar."

En efecto, del análisis realizado a la orden de visita número RIM810036/94, contenida en el oficio número 324-A-II-3-5585 de 7 de marzo de 1994, dictada por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se desprende como objeto de la misma lo siguiente:

"... con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta (o) como sujeto directo o como responsable solidario, en materia de las siguiente contribuciones federales: Impuesto Sobre la Renta; Impuesto al Activo de las Empresas hasta 31 de diciembre de 1989, e Impuesto al Activo a partir del 1º de enero de 1990; Impuesto al Valor Agregado;...etc".

De la transcripción que antecede, se desprende que la autoridad emisora de la orden reseña diversos impuestos, derechos, contribuciones de mejoras que no cumplen con su objeto o propósito, ya que tan solo se trata de un listado de contribuciones que de manera alguna especifique y determina aquellas a las que está sujeta la actora y que serían motivo de revisión; de donde se sigue que la autoridad omitió motivar debidamente la orden de visita en contravención de lo establecido por el artículo 16 Constitucional, que exige que las ordenes de visita deben ser emitidas por autoridad

competente, están fundadas y motivadas, expresando claramente el objeto o propósito de que se trata, pues solo así posibilita que el contribuyente conozca de manera clara las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas durante la visita domiciliaria y de esta manera, también pueda constatar que los visitadores se ajusten estrictamente a lo establecido en la orden de visita.

En ese orden de ideas si del estudio de la orden se advierte que no haya precisión en cuanto a las contribuciones a las que se encuentra sujeta la parte actora, por consecuencia se le dejó en estado de indefensión ya que los visitadores determinaron a su arbitrio las obligaciones materia de revisión, sin tener facultades expresas en la ley para llevar a cabo tal acto, pues ello corresponde al funcionario de la orden de visita.

En tales condiciones, procede otorgarle la razón a la parte actora, toda vez que en la especie ha quedado acreditada que la orden de auditoria no señala con precisión el objeto o propósito de la misma, infringiendo los artículos 16 constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, sin que sea ó óbice a lo anterior, lo que aduce la autoridad demandada a su oficio de contestación a la demanda, en el sentido de que la orden si precisa el objeto y propósito esencial de la visita domiciliaria ya que precisan los impuestos sujetos a revisión, toda vez que en párrafos anteriores quedó establecida que se indicaron de manera genérica una serie de contribuciones y derechos respecto de los cuales no está sujeta la parte actora."

También es aplicable, el criterio sustentado por la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver el juicio de nulidad **15863/96**, promovido por **Finoro, S.A.de C.V.**, y que a fojas 8 y 9 señalo lo siguiente:

"De la transcripción anterior se desprende que efectivamente en las órdenes de visita de referencia se señaló en forma genérica su objeto, ya que no fueron citados exclusivamente los impuestos a que se encuentra sujeto la empresa actora y respecto de los cuales la autoridad tenía interés en que se revisaran, **sino todos los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras posibles, cumplimiento de las disposiciones sobre estímulos fiscales**, dejando al arbitrio de los visitadores la elección de aquellos que se revisarían, con lo cual se violaron los artículos 16 de la Constitución, 43 y 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, por no encontrarse satisfecha la garantía de legalidad que consagran esos preceptos legales.- La generalidad del objeto de la orden de visita referida queda de manifiesto por el hecho de que se cayó en el exceso de señalar que se revisarían, entre otros, las Contribuciones de Mejoras y los Derechos por el Uso o Goce de Inmuebles en Zona Federal Marítimo Terrestre perdiéndose de vista que el domicilio de la actora se halla ubicado en Insurgentes Sur número 70, "Colonia Juárez, en esta ciudad, **en donde es obvio que no se encuentra ninguna presa ni Zona Federal Marítimo Terrestre**, de donde resulta la ilegalidad de las órdenes de visita de referencia."

D).- CRITERIOS SUSTENTADOS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA.-

Primero se manifiesta, la interpretación que han dado nuestros Tribunales Colegiados en Materia Administrativa acerca de como se cumplen las formalidades establecidas por el artículo 16 Constitucional, 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, respecto de que la orden debe señalar por su nombre los impuestos a revisar.

Corroboro lo anterior lo sostenido en la jurisprudencia 7/93, sostenida por la Suprema Corte de la Justicia de la Nación al resolver la contradicción de Tesis varios 40/90 que a la letra dice:

"ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.- De conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresa el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden.- Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 Constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas por los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación".

De igual forma, se invoca la jurisprudencia emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, que a la letra dispone:

"ORDEN DE VISITA.- DEBE PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO.- Lo establecido por la fracción III del citado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de expresar en la orden de visita el objeto o propósito de la misma, constituye un requisito esencial que no puede ser soslayado por la autoridad que la emita, pues el mismo tiene como objeto, en primer término, que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar y, en segundo lugar que los visitadores se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita, pues solo de esta manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16

Constitucional de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos se encuentra, precisamente, que en la orden se debe señalar los objetos que se buscan. Por lo cual en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización, de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de la visita lo es el que se "verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorios, por impuestos y derechos federales de los cuales deba (n) usted (es) responder en forma directa, solidaria u objetiva" no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional".

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia 332, confirmada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 564 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, 1917-1985, y con la cual se demuestra que la orden de visita impugnada, cumple con los requisitos que debe satisfacer, de conformidad con el artículo 16 Constitucional, que dice:

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitido por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persigue la visita; 5.- Llenar los demás requisitos que fijen las Leyes en la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto Constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "... sujetándose en éstos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues de no ser así la expresión se habría producido en singular".

En efecto, la Tesis de Jurisprudencia 7/93, sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 68, Agosto de 1993, Páginas 13 y 14, establece lo siguiente:

"ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.-
 De conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre, los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. **Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 Constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas por los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación".**

Resulta aplicable en el presente caso la jurisprudencia 332, confirmada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se encuentra en la página 564 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, 1917-1985, cuyo rubro señala:

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER."

Por otro lado los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa han variado su opinión respecto a lo que debe considerarse como una orden genérica y en su caso otra específica, por lo que en primer lugar se manifiesta aquéllos criterios que dicen que la orden es legal si se señala todo el listado de contribuciones federales por lo que es aplicable, el criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la R.F. 1003/91, en la que a fojas 38, 39 y 40, se manifestó lo siguiente:

"Pues bien, precisamente la garantía de legalidad, no permite extraer el propósito que en las órdenes de visita se obligue a que se señale el objeto de la misma:

a).-Que el visitado conozca las obligaciones que se verificarán.

b).-Y que la autoridad no puede revisar las obligaciones que las especifican si alguno de estos supuestos no encuadran en la conducta asumida por las autoridades, obviamente estaremos en presencia de un acto ilegal para exigir como la Sala señala que todos y cada uno de los impuestos y derechos establecidos en la orden de visita, sean revisados y determinados, so pena de que si sólo se revisan algunos y otros no se declarará la nulidad de la orden en cuestión, como efectivamente lo hizo, desequilibraría la obligación que prevé el artículo 16 Constitucional y rompe el principio genérico y que nuestro derecho positivo lo adopta en el sentido de que, "quien puede lo más, puede lo menos", **si las autoridades se encontraban facultadas para revisar a, b, c, en nada afecta al particular que sólo se le revise c y, si además la autoridad sigue actuando en uso de sus facultades, no hay motivo suficiente para obligar a la autoridad a que determine todas y cada una de las contribuciones objeto de la visita y si para que revise sólo las que fueron señaladas como tales, en otras palabras, la autoridad posee un marco de acción, dentro de este puede actuar, utilizando todas sus facultades o sólo algunas pero fuera de ese límite no puede, no le está permitido desarrollar sus funciones, si lo hace, el acto se irá en contra de la garantía de legalidad y de seguridad jurídica en contra del visitado".**

Igualmente aplicable resulta el criterio sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en sesión de 22 de enero de 1997, al resolver la revisión 1744/96, relativa al juicio de nulidad 132/95/16715/94, promovido por Biotecnología de Cosméticos, S.A. de C. V., que en su parte conducente señala:

"QUINTO.- Son ineficaces los argumentos indicados con anterioridad, ya que como lo sostiene la autoridad recurrente, las órdenes de visita impugnada señala en forma precisa cuál es el objeto de la misma **y el hecho de que en ella, se señalen otras adicionales a las que sirvieron de apoyo para la determinación del crédito fiscal a cargo de la sociedad quejosa, no implica que la orden sea genérica;** en efecto, el artículo 16 Constitucional dispone que toda orden de cateo, además de expresar el lugar que ha de inspeccionarse, deberá contener el señalamiento de: "los objetos que se buscan, a los que únicamente debe limitarse la diligencia..."; en el siguiente párrafo el constituyente facultó a la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias únicamente para: "exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos".

En esas circunstancias, este Tribunal llega a la conclusión que el mero listado de contribuciones en la orden de visita domiciliaria no la convierte en genérica, con tal de que se precisen por su nombre aquellos que puedan ser objeto de comprobación de la satisfacción de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente visitado, hecho que se da en la orden impugnada.

La característica que puede hacer inconstitucional no es tanto lo genérico de la orden de visita, como lo abstracto de la misma, ya que al no estar mencionadas en ellas las contribuciones que pudieran ser objeto de la visita, podría traducirse en un estado de indefensión para el visitado, al desconocer a cuáles se refería la orden.

Por otra parte, la cita en la orden de visita de contribuciones respecto de las que no está obligado a cubrir el particular, es correcta la apreciación de la autoridad al indicar que tal hecho no le depara perjuicio a aquel, pues aún en el caso en que se pretendiera la exhibición de documentos relativos a ellos, bastaría con indicar que no es afecto a esas contribuciones para sustraer la visita respecto de ellas y si como consecuencia del actuar de los visitadores se afectara algún derecho del contribuyente, tal acto constituiría un vicio de la visita y no de la orden.

Asimismo, el criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la R.F. 1003/91, en el que a fojas 38, 39 y 40 fallo se manifestó lo siguiente:

"Pues bien, precisamente la garantía de legalidad, nos permite extraer el propósito que en las órdenes de visita se obligue a que se señale el objeto de la misma:

a).-Que el visitado conozca las obligaciones que se verificarán.

b).-Y que la autoridad no puede revisar las obligaciones que las especifican si alguno de estos supuestos no encuadran en la conducta asumida por las autoridades, obviamente estaremos en presencia de un acto ilegal para exigir como la Sala señala que todos y cada uno de los impuestos y derechos establecidos en la orden de visita, sean revisados y determinados, so pena de que si sólo se revisan algunos y otros no, se declarará la nulidad de la orden en cuestión, como efectivamente lo hizo, desequilibraría la obligación que prevé el artículo 16 Constitucional y rompe el principio genérico y que nuestro derecho positivo lo adopta en el sentido de que, "quien puede lo más, puede lo menos", si las autoridades se encontraban facultadas para revisar a, b, c, en nada afecta al particular que sólo se le revise c y, si además la autoridad sigue actuando en uso de sus facultades, no hay motivo suficiente para obligar a la autoridad a que determine todas y cada una de las contribuciones objeto de la visita y si para que revise sólo las que fueron señaladas como tales, en otras palabras, la autoridad posee un marco de acción, dentro de este puede actuar, utilizando todas sus facultades o sólo algunas pero fuera de ese límite no puede, no le está permitido desarrollar sus funciones, si lo hace, el acto se irá en contra de la garantía de legalidad y de seguridad jurídica del visitado".

Asimismo, es de manifestarse que el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha establecido que en una orden de visita deberán de señalarse, textualmente las contribuciones que se revisarán, sin señalar un estado genérico de contribuciones.

Por otra parte, existe ya una tesis jurisprudencial obligatoria para el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito respecto a que la orden que señala en su texto un listado de todas las contribuciones federales existentes en nuestra legislación es calificada como genérica, por lo que al efecto se señala en su parte medular lo siguiente que se transcribe:

"ORDEN DE VISITA.- DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA.- La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta práctica de Fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes Hacendarios), incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o auditoría, que tiene como propósito la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad, a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 Constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Por ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio en todo principio de lógica y seguridad jurídica, amen de que el contribuyente impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y al rededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas".

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES

Amparo directo 953/95.- Laboratorios Theissier, S. A.- 8 de junio de 1995, Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo directo 1043/95.- Dicort, S.A.- 15 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.- Secretario: Jacinto Juárez Rosas.

Amparo directo 1273/95.- Constrihabit, S.A. de C.V., 23 de junio de 1995, Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Revisión fiscal 2033/95.- Nueva Ascomint, S.A. de C.V., 20 de septiembre de 1995.- Unanimidad de votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Ma. de la Luz Pineda Pineda.

Amparo directo 1823/95.- José Luis Ibarrola Calleja.- 12 de octubre de 1995. Unanimidad de votos: Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.- Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Corroborar lo anterior la tesis emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, misma que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.- Novena Época, Tomo II, Noviembre de 1995, Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito, Pág. 567 que a la letra dice:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. ILEGALIDAD DE LA, SI COMO OBJETO O PROPOSITO ALUDE A LA REVISION DE UNA DIVERSIDAD DE IMPUESTOS.- Cuando una orden de visita domiciliaria expresa como objeto o propósito de la misma, la comprobación del cumplimiento de una diversidad de impuestos, infringe lo dispuesto por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 16 Constitucional, en virtud de que no cumple con señalar el objeto o propósito específicos de la visita, ya que solamente en forma general establece la revisión de múltiples impuestos federales, siendo que debe establecer de manera clara, precisa y concreta para el caso particular del visitado, los impuestos de cuyo cumplimiento los visitadores deben cerciorarse, es decir sólo de aquéllos a los que se encuentre afecto, lo cual le permitirá el conocimiento pleno de las obligaciones a su cargo, el objeto de la revisión y que los auditores se concreten a revisar única y exclusivamente el cumplimiento de las obligaciones que realmente le corresponden, dado que como quiera que sea la visita domiciliaria constituye un acto de molestia para el gobernado”.

En ese mismo sentido también se ha pronunciado últimamente el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, IX Época, T. II, Agosto 1995, Pág. 574, que a la letra dice:

“ORDEN DE VISITA. DEBE FUNDARSE Y MOTIVARSE LA DETERMINACION ENCAMINADA A CERCIORARSE DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIUBTARIAS QUE NO CORRESPONDEN AL CONTRIBUYENTE.- Para considerar legal la orden de visita se deben precisar por su nombre los impuestos respecto de los cuales la autoridad fiscal pretende constatar su cumplimiento, sobre todo si incluye obligaciones tributarias que no son inherentes al contribuyente, debiendo expresar en la orden el fundamento y motivo de tal determinación; de lo contrario, al incluir en la orden conceptos a revisar que corresponden a actividades que difieren de la designada como propia del contribuyente, sin expresar el fundamento y motivo de tal determinación se transgreden las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en el artículo 16 constitucional”.

Tomando en consideración, lo anterior puede precisarse que una visita domiciliaria, se constituye como un acto de molestia que para llevarse a cabo debe satisfacer requisitos, como que la orden respectiva debe ser por escrito, emitida por autoridad competente, fundada y motivada, además de que el acto de molestia debe contener los requisitos propios de la ley de la materia, así como las formalidades previstas para los cateos, esto es, expresar el nombre del visitado, lugar a inspeccionar y el objeto de la visita, requisitos que de no cumplirse hacen ilegal la orden de que se trata.

En ese orden de ideas, El Artículo 16 Constitucional tutela a la inviolabilidad del domicilio por lo que el objeto de una visita domiciliaria debe concebirse como una facultad comprobatoria que no debe ser general, vaga o imprecisa, sino al contrario, determinada, para así dar seguridad al gobernado y, por tanto, no dejarlo en estado de indefensión.

De esta manera, el objeto, no se logra con un listado que agota todo tipo de contribuciones fiscales, por lo que la orden que realiza un listado de contribuciones que nada tienen que ver con la situación fiscal del sujeto visitado, se entenderá como genérica puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación.

Esto es, no obstante que el visitador únicamente revise las contribuciones, sean impuestos, derechos o cualquier otro tipo de deber fiscal, propios de la situación particular del contribuyente, obligado tributario, ello convalida la circunstancia de que la orden es genérica; ya no se trata del contenido de la orden, propio del desarrollo de la visita; de tal suerte que el objeto de la orden de visita domiciliaria en materia fiscal, debe ser concreto, en atención a que su práctica debe sujetarse únicamente a lo autorizado en ella.

Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de vista para contribuyentes registrados, pues sólo de estos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está en condiciones de saber qué contribuciones están a su cargo de acuerdo con su registro de alta, situación distinta de los casos en que se esté en presencia de contribuyentes no registrados, es decir, aquéllos que no están inscritos ante el Registro Federal de Contribuyentes, porque en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe a qué contribuciones está sujeto el destinatario de la orden de visita.

Finalmente, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al Fisco.

Una vez señalado lo anterior, debe de interpretarse que se cumple con el requisito de señalar con precisión el objeto de la visita, cuando en la orden respectiva sólo se citan aquellas contribuciones a los que encuentra afecto cada contribuyente en particular, más no así cuando se indican todas las contribuciones, impuestos y derechos federales existentes en la Legislación Fiscal Mexicana.

Robustece lo anterior la Jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Diciembre de 1997, Novena Época, que señala lo siguiente:

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte, en las tesis jurisprudenciales, cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (Tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, Compilación de 1995) y "ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (Tesis 509), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que de lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior, la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las

leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquéllos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, porque en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo concierne a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al Fisco.”

CONCLUSIONES

1.- La Potestad Tributaria es la facultad del Estado por virtud del cual impone a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para financiar el ejercicio de las atribuciones que se le encomiendan.

Es una Potestad inherente a la soberanía del estado, otorgada al Poder Legislativo para que de manera general y abstracta determine los hechos o situaciones, que al producirse en la realidad harán que los particulares se encuentren obligados al pago de la prestación con el fin de cubrir el presupuesto.

2.- El artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la facultad exclusiva del Congreso Federal para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto Federal, además que las legislaturas locales también gozan de tal potestad pero en su ámbito competencial.

3.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

4.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 72 inciso h) establece que la formación de las Leyes respecto de contribuciones, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados, posteriormente por la Cámara de Senadores, de lo que se concluye que el Titular de la Potestad Tributaria es el Congreso de la Unión.

Nuestra Carta Magna faculta al Congreso Federal para imponer contribuciones que considere necesario para cubrir el gasto público de conformidad con lo dispuesto por el artículo 73 fracciones VII y XXIX.

5.- El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos rubros bajo los cuales el Gobierno Federal captará sus ingresos, por lo que es función del Congreso de la Unión, examinar discutir y aprobar las contribuciones que deban decretarse para cubrirlo, así como aprobar el Presupuesto de Egresos, con fundamento en el artículo 74 fracción IV Constitucional.

6.- El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para ejercer las facultades de comprobación establecidas por dicho numeral, a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso determinar contribuciones omitidas.

7.- La visita domiciliaria encuentra en su fundamento Constitucional en el párrafo segundo del artículo 16 Constitucional, y tiene por objeto verificar el debido cumplimiento los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las formalidades prescritas para los cateos, por lo que dicha orden debe contener como requisitos: constar por escrito, señalar la materia de inspección, el destinatario de la orden, el objeto de la visita, solicitar la exhibición de libros y papeles y la designación de testigos en el levantamiento del acta.

8.- El Reglamento Interior de la secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 59 fracción IX faculta a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para ordenar y practicar visitas domiciliarias.

9.- El Reglamento es una norma o conjunto de normas de carácter abstracto e impersonal expedidas por el Poder Ejecutivo en uso de su facultad con la finalidad de facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo, y en México la Facultad Reglamentaria Federal está prevista en el artículo 89 fracción I Constitucional a favor del Ejecutivo Federal.

10.- Con fundamento en los artículo 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación. la orden de visita debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, ostentar la firma del funcionario competente, señalar el lugar a visitar, el objeto o propósito de la visita y las obligaciones a verificar de carecer de alguno de estos requisitos la orden se considerará ilegal,

11.- Las Administraciones Generales de Auditoría Fiscal Federal y las Administraciones Locales de Auditoría tienen facultades concurrentes para poder emitir de manera indistinta una orden de visita domiciliaria, que se formule al contribuyente visitado. La Administración General de Auditoría Fiscal Federal puede emitir la orden de visita, en cualquier parte del interior de la República, ya que al ser una autoridad Federal, tiene facultades para actuar en todo el Territorio Nacional.

12.- La orden de visita deberá entregarse al destinatario o representante legal, y en caso de que el contribuyente visitado no se encuentre en su domicilio, se dejará citatorio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, por lo que si el visitado o su representante legal, no esperan, la diligencia se entenderá con quien se encuentre en el domicilio.

13.- La orden de visita deberá señalar de manera clara y precisa el objeto que persigue, esto es señalar por su nombre las obligaciones y contribuciones que se van a revisar al contribuyente revisado.

14.- La orden que menciona un listado que señala todas las contribuciones existentes en nuestra Legislación Tributaria Mexicana es calificado como genérica de conformidad con la jurisprudencia sustentada por diversos Tribunales Federales, ya que tal proceder de señalar los impuestos y contribuciones Federales existentes, resulta vago e impreciso.

En esas consideraciones la orden de visita se considera como genérica, si no precisa de manera clara y por su nombre las contribuciones que serán objeto de revisión, de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretendan verificar, ya que mediante tal proceder se cumple con lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional.

BIBLIOGRAFIA:

- 1).- Acosta Romero Miguel, TEORIA GENERAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Séptima ed. Ed. Porrúa 705 pp. México D. F. 1991.

- 2).- Arrija Vizcaíno Adolfo.- DERECHO FISCAL. Ed. Themis, 1994, 537 pp., México, D.F., 1994.

- 3).- Burgoa, Ignacio LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.- Vigésima cuarta edición ed. Ed. Porrúa 772 pp. México D. F. 1990.

- 4).- Carrillo Flores, Antonio.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, Ed. Porrúa, México, 1977.

- 5).- Casas, Sosa Rodolfo.- LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA FISCAL.- Ed. Themis, México D.F. 299 pp. 1a. Ed.

- 6).- Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo Graciela.- LAS VISITAS DOMICILIARIAS. Primera Ed. 1994, Ed. Themis, 299 pp.

7).- De la Garza, Sergio Francisco DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Décima Séptima edición. Ed. Porrúa, 1025 pp. México D.F. 1991

8).- Flores, Zavala Ernesto.- ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS. 14a. ed. Ed. Porrúa. 362 pp. México D. F. 1992.

9).- Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, 12ª. Edición Edit. Porrúa. 1975.

10).- Góngora, Pimentel.G. David y Acosta, Romero Miguel. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Cuarta ed. Ed. Porrúa 1482 PP. México D.F. 1991.

11).- González Pérez, Jesús.- DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO, Ed Porrúa, México, 1988.

12).-Hamilton, Madison y Jay, El Federalista, México, Fondo de Cultura Económica, 1974.

13).- Horacio Aguilar Alvarez y de Alba.- EL AMPARO CONTRA LEYES, primera ed., ed. Trillas 173 pp. México D. F. 1995.

14).- Jiménez, González Antonio .- GRANDES TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO COMENTADOS EN DERECHO Segunda ed., Ed. Ecasa 423 pp. México D. F. 1996.

15).- Margain Minautou, Emilio.- DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE ANULACION O DE ILEGITIMIDAD, Ed. Universidad Potosina, México, 1967.

16).- Martín López, Luis.- DERECHO FISCAL MEXICANO, 2a. Ed. Impresos Selectos, Miguel E. Shutz, México, 1962.

17).- Ponce Rivera, Alejandro.- VISITAS DOMICILIARIAS, Primera. Ed. 2a. Reimpresión, Ed. Fiscales ISEF, S.A., México 1996.

18).- Rodríguez, Lobato Raúl.- DERECHO FISCAL Ed. Harla, México D.F. 1994. 365 pp.

19).- Sánchez, León Gregorio.- DERECHO PROCESAL FISCAL.- Ed. Themis, 9a. ed. 362 pp. México D. F. 1994

20).- Serra, Rojas Andrés.- TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Ed. Porrúa Décimasexta ed., México D. F. 1995.

21).- Suprema Corte de Justicia de la Nación.- MANUAL DEL JUICIO DE AMPARO, Ed. Themis Décima segunda reimpresión, México, D.F., 1994.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Amparo.

Código Fiscal de la Federación. Legislación Fiscal.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley Aduanera

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público