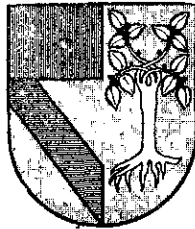


308109

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

51
2es



**INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS
PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES
FISCALES EN RELACION CON LA GARANTIA
DE AUDIENCIA**

T E S I S

**PARA OPTAR POR EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

QUE PRESENTA

MARIA LUISA OREJAS RODRIGUEZ

**DIRECTOR DE TESIS:
LIC. ENRIQUE RAMIREZ FIGUEROA**

MEXICO. D. F.

266660

1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

INDICE TEMATICO

INTRODUCCION

CAPITULO I

JUSTIFICACION DEL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES.

- | | |
|---|---|
| 1.1. Justificación Histórica. | 1 |
| 1.2. Justificaciones Doctrinales. | 2 |
| 1.3. La Constitución Mexicana en relación con el concepto de Gasto Público. | 9 |

CAPITULO II

PRINCIPIOS QUE RIGEN LA RELACION TRIBUTARIA

- | | |
|---|----|
| 2.1. PRINCIPIOS DOCTRINALES EN MATERIA FISCAL. | 13 |
| 2.1.1. Principio de Proporcionalidad. | 14 |
| 2.1.2. Principio de Certidumbre o Certeza. | 18 |
| 2.1.3. Principio de Comodidad. | 22 |
| 2.1.4. Principio de Economía. | 25 |
| 2.2. PRINCIPIOS QUE ADOPTA EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. | 27 |
| 2.2.1. Principio de Generalidad. | 28 |
| 2.2.2. Principio de Obligatoriedad. | 30 |
| 2.2.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público. | 32 |
| 2.2.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad. | 34 |
| 2.2.5. Principio de Legalidad. | 45 |
| 2.3. LAS DIFERENTES CONTRIBUCIONES EN MEXICO, DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL ARTICULO 2 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE. | 49 |

CAPITULO III

LAS VISITAS DOMICILIARIAS

- | | |
|--|----|
| 3.1. LOS CATEOS Y SU APLICACION A LAS VISITAS DOMICILIARIAS. | 52 |
| | 53 |

3.2. LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	55
3.2.1. Inicio de la visita.	56
3.2.2. Entrega de la orden de visita.	59
3.2.3. Identificación de los visitadores y nombramiento de testigos.	62
3.2.4. Obligaciones de los visitados en relación con la contabilidad.	65
3.2.5. Los papeles de trabajo.	69
3.2.6. Circunstanciación del acta de visita.	73
3.2.7. Las actas parciales.	81
3.2.8. La última acta parcial.	84
3.2.9. El acta final.	85

**CAPITULO IV
INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS VISITAS PARA
VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES.**

4.1. LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA LA VERIFICACION DE LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES.	95
4.2. LA GARANTIA DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 14 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	99
4.2.1. La Constitución de 1857.	99
4.2.2. La Constitución de 1917.	100
4.2.3. Concepto de Audiencia.	101
4.2.4. Criterio actual de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	104
4.3. INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO PARA LLEVA A CABO LA DILIGENCIA DE NOTIFICACION PREVISTA EN EL ARTICULO 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	114
4.4. INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTICULO 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA LLEVAR A CABO LAS VISITAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES.	127
4.5. EL JUICIO DE AMPARO.	144
4.6. EL JUICIO DE AMPARO EN CONTRA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	152

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Mediante el Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación antes derogado, cobró de nuevo vida para facultar a las autoridades fiscales para que puedan llevar a cabo visitas domiciliarias, para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de la expedición de comprobantes fiscales.

La Iniciativa de Ley que dio origen a la nueva disposición fue tan pobre, que francamente dicha situación fue la que me motivo a la realización del presente trabajo.

Desde un punto de vista particular, me parece que esta nueva facultad de las autoridades fiscales es sumamente importante, toda vez que la misma afecta a la mayoría de los contribuyentes en el país. La importancia del tema radica en que el procedimiento para llevar a cabo dichas visitas, en mi opinión, resulta inconstitucional, pues el mismo prescinde de la garantía de audiencia prevista en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, y por tanto deja al contribuyente visitado en estado de indefensión e inseguridad jurídica.

Dicha situación, nos lleva a advertir que la disposición en estudio, no puede estar por encima del mandato constitucional.

Debemos señalar también, que la bibliografía sobre el tema es sumamente escasa, por lo que se acudió directamente a la ley, y en consecuencia el enfoque del trabajo en su parte medular, resulta mas bien práctico que teórico.

Por último, considero que con la finalidad de dar al lector una introducción al tema, es importante señalar que, en el Capítulo I se expone el porque del cobro de las contribuciones, las justificaciones doctrinales al respecto, y lo que ha de entenderse por gasto público.

En el Capítulo II, se desarrollan los principios doctrinales y constitucionales que rigen la relación tributaria, pues considero indispensable el exponer dichos principios a efecto de entender cuando una contribución es constitucional y cuando no. Así mismo en dicho capítulo se establece lo que ha de entenderse por contribuciones de conformidad con las definiciones del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

En el Capítulo III, hacemos un análisis práctico de lo que es una visita domiciliaria y el procedimiento que ha de llevarse a cabo para su realización, en virtud de que consideré necesario que para entender la inconstitucionalidad de la visita objeto de este trabajo, es necesario primero que nada, conocer el procedimiento de la propia visita domiciliaria.

Por último, en el Capítulo IV, se pretende demostrar la inconstitucionalidad del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, y se analiza el medio de defensa idóneo en contra de la violación a la garantía de audiencia que en la disposición aludida se consigna.

CAPITULO I

JUSTIFICACION DEL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1. Justificación Histórica

Tras varios siglos de nomadismo, el hombre decide establecerse en sitios fijos que ofrecen una mayor seguridad y mejores condiciones de vida. Así surgen las primeras ciudades que con el tiempo se transformarán en las capitales de grandes imperios y naciones.

El sedentarismo trae aparejado necesidades sociales, cuya atención es cada día más compleja e ineludible.

En esas condiciones, los primeros núcleos sedentarios decidieron que, con el fin de poder aprovechar plenamente las ventajas que este nuevo esquema de vida social les ofrecía, era conveniente asignar al poder público ya constituido con el nacimiento de la figura del Estado, una nueva tarea: la satisfacción de las necesidades colectivas. Tarea que vino a sumarse a las antiguas funciones nómadas de dirección del grupo, defensa e impartición de justicia.

Al respecto, el tratadista de Derecho Administrativo Andrés Serra Rojas señala lo siguiente: "Algunas de esas actividades son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica, el crédito público y otras".¹

El desarrollo de la técnica y de la civilización, así como el espectacular crecimiento demográfico registrado en los últimos siglos, han convertido esta labor en una magna tarea de proporciones inimaginables.

En efecto, con el transcurso del tiempo, las que fueron sencillas funciones de construcción de calles, plazas y edificios públicos, han evolucionado extraordinariamente hasta transformarse en los modernos servicios de comunicaciones terrestres, marítimas, fluviales y aéreas; de transportación colectiva y hasta masiva; de educación, higiene y medicina social; de suministro de energía eléctrica, de agua potable y

¹ Andrés Serra Rojas, "Derecho Administrativo", Sexta Edición, Tomo Primero, Editorial Porrúa, pág. 67

alcantarillado; y otros más que sería largo enumerar aquí, pero que reclaman del Estado un esfuerzo colosal.

La decisión de encomendar al Estado todas estas tareas y funciones, trajo como consecuencia inevitable la necesidad de proporcionarle los medios y recursos apropiados para llevarlas a cabo. Fue así como actuando dentro de una sana lógica, se pensó que si gracias a la satisfacción de las necesidades colectivas por parte de un ente organizado, los miembros de una comunidad podían dedicarse cómodamente a la realización de actividades productivas, lo justo era que parte del ingreso o de las ganancias que obtuvieran fuera aportado a las arcas públicas, para con esos recursos sufragar el costo que conlleva la prestación de los servicios públicos.

De tal manera que, históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico-tributaria se justifica aduciendo que, al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido por la realización de sus actividades, para allegar al poder público actualmente concentrado en el Estado, de los fondos y recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención el núcleo social no podría subsistir.

1. 2. Justificaciones Doctrinales

Existen diversas teorías que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria. Las más significativas se identifican comúnmente como la “Teoría de la Relación de Sujeción” y la “Teoría del Beneficio Equivalente”.

Teoría de la Relación de Sujeción. Según lo anota el Lic. Adolfo Arrijoa Vizcaino, en su obra “Derecho Fiscal”, esta tesis, sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público, según la cual, la relación jurídico-tributaria se justifica por la simple existencia de súbditos dentro de un Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público, nace del mero sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público.

Para estos autores, la obligación tributaria no depende de las ventajas o beneficios que en un momento dado los ciudadanos puedan obtener, pues su fundamento jurídico radica pura y simplemente en “la relación de sujeción”. Esto es, basta que una persona posea la calidad de gobernado, para que quede irremisiblemente obligada a contribuir a los gastos públicos, independientemente de que la acción del Estado le beneficie o no.

La teoría de la relación de sujeción, desde mi punto de vista, constituye una indebida justificación de regímenes autoritarios y arbitrarios, prestándose fácilmente a toda clase de exacciones y abusos por parte del poder público, pues en mi opinión, la propia existencia del Estado y de la obligación de contribuir al gasto público, sólo se justifica en función de los servicios públicos y demás actividades de interés social que el propio Estado se encuentra obligado a realizar en beneficio de la sociedad.

Teoría del Beneficio Equivalente. Sostenida por la escuela anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política. Entre sus principales promotores destacan los prestigiados autores Hugh Dalton y Simon Kuznets, este último sostiene que: "El valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos es equivalente al importe que pagan".²

El pagar una contribución para recibir algo a cambio es la vinculación que debe existir. Para esta teoría, ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las principales causas de la evasión impositiva deben localizarse en la indebida atención de los servicios públicos. Por eso, las autoridades hacendarias, en sus numerosas campañas de difusión fiscal, acostumbran insistir en los logros alcanzados por el Gobierno como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos.

La Teoría del Beneficio Equivalente aparece así como una explicación lógica y sencilla de las razones, por demás evidentes, que justifican la presencia de la relación jurídico-tributaria, puesto que resume con toda precisión los factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva.

La crítica principal a esta doctrina parte de quienes sostienen que el Estado a través de los tributos, no sólo sufraga el costo de los servicios públicos, sino también el de la realización de otras actividades de interés social, como su intervención en múltiples facetas de la vida económica del país.

Ahora bien, no obstante que las 2 teorías antes expuestas resultan ser las más significativas, considero de importancia, mencionar las siguientes:

Teoría de la Necesidad Social. Andreozzi, en su obra "Derecho Tributario", expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Explica su teoría de la necesidad social, comparando las necesidades del hombre con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. Las necesidades físicas del hombre son: alimentación, vestido, habitación y, en general, todos aquellos elementos que requiere satisfacer para subsistir.

² Adolfo Arroja Vizcaino "Derecho Fiscal", Décimo Primera Edición, Editorial Themis, pág. 12, cfr., a Kuznets, Simon. "National Income and Its Composition". New York, 1941 Vol. II, pág. 426

Satisfechas estas necesidades, el hombre tiende a superarse, a adquirir un mejor medio de vida, a colmar aquellas necesidades que lo elevarán espiritualmente y que le proporcionarán una mejoría en su persona.

La sociedad, al igual que el hombre, tiene necesidades que satisfacer, a fin de poder subsistir y elevarse en el campo de la cultura, lo que puede lograrse con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

Así, el tratadista Emilio Margain Manautou, en su libro "Introducción al Derecho Tributario Mexicano" citando a Andreozzi, anota que, las necesidades de la sociedad son similares a las del hombre, pero de carácter general y no particular. Así tenemos que las necesidades físicas de la sociedad, como ya se apuntó, consisten principalmente, en la alimentación, la vivienda, vestido, orden y seguridad, confort, servicios públicos, etc.

Por lo que toca a las necesidades espirituales, pueden citarse las escuelas, universidades, museos, deportes, conciertos, etc.

Para Andreozzi, la existencia de las leyes fiscales con finalidades extrafiscales satsface también necesidades sociales, por cuanto que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad.

Por último, Andreozzi hace hincapié en los grandes gastos que sostienen los países económicamente fuertes (Estados Unidos, Inglaterra, Rusia), con el objeto de mantener lo más alejado posible de sus fronteras el peligro de una conflagración. Estos gastos, que son cubiertos principalmente con el producto de los impuestos y que vienen a colmar una necesidad que sienten los habitantes de esos países, para no sufrir en su propio territorio un conflicto armado, vienen a satisfacer un verdadero requerimiento social.

Aplicando esta teoría a nuestra realidad, observamos cómo el Gobierno Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades "físicas" y "espirituales" de la sociedad mexicana.

Dentro de las necesidades físicas que el Estado Mexicano trata de satisfacer, primordialmente tenemos la alimentación que se procura colmar a través de organismos descentralizados, como la Compañía Nacional de Subsistencias Populares, mejor conocida por sus siglas como CONASUPO, que gasta fuertes cantidades tratando de mantener a bajos precios los artículos de consumo indispensable, o bien, concede subsidios a fabricantes de artículos alimenticios de primera necesidad, a fin de evitar el alza del producto, u otorga precios de garantía para la siembra de ciertos productos agrícolas, etc.

Por lo que respecta al problema de la habitación, se invierten anualmente respetables cantidades a través de instituciones como el Instituto del Seguro Social al Servicio Trabajadores del Estado, el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, para tratar de resolver, en parte, la escasez de viviendas o casas de bajo precio.

Tratándose de los servicios públicos, el Estado efectúa gastos considerables por este concepto, ya que aún en los casos en que percibe ingresos por su prestación, muchas veces el precio fijado es político, como por ejemplo las bajas tarifas que se mantienen en los transportes oficiales como el metro.

En este sentido, el celebre tratadista Emilio Margáin Manautou establece que los medios de que se vale el Gobierno Federal, para satisfacer las necesidades espirituales de la sociedad son los siguientes:

“1. Promoción de la cultura:

a) Educación preprimaria, primaria y secundaria, así como estudios superiores prestados a través del Instituto Politécnico Nacional, la Escuela Nacional de Maestros, la Escuela de Agricultura, el Colegio Militar y las Escuelas Superiores Rurales, enteramente gratuitas;

b) Por conducto de organismos como el Instituto Nacional de Bellas Artes se presentan a bajos precios obras teatrales o conciertos de alto costo escénico, que difícilmente podría presentar la iniciativa privada a los mismos precios;

c) Existen diversos grupos culturales o de investigación, como el Colegio de México, constituidos por la personas más destacadas en nuestro país, en su profesión, arte o especialidad, cuyo nombramiento y remuneración son vitalicios y que periódicamente dictan conferencias de alto valor;

d) Con cargo al Erario se sostienen numerosos museos y se protegen las principales zonas arqueológicas del país, y

e) Se conceden franquicias fiscales a las agrupaciones teatrales que presentan obras que ayudan al desenvolvimiento de la cultura.

2. Promoción del deporte:

a) Por conducto de organismos descentralizados, como la Confederación Deportiva Mexicana, el Consejo Nacional del Deporte, El Instituto Mexicano del Seguros Social, etc., el gobierno contribuye a la difusión del deporte, y

b) Todos los organismos deportivos amateurs gozan de exención en el pago de impuestos federales.

Revisando nuestra legislación federal encontramos decretos que se denominan de descentralización industrial, que tienen por finalidad estimular por zonas el desarrollo económico del país.

Esta teoría se objeta diciéndose que en realidad es una réplica de la de equivalencia por cuanto que el estado, al satisfacer necesidades sociales, no hace sino cubrir servicios públicos.

Esta aseveración es errónea, puesto que el concepto “servicio público” no abarca toda la actividad del Estado, siendo, además, vago e impreciso, en virtud de que no todos los servicios que él presta garantizan la regularidad, continuidad y uniformidad en la prestación, que son los elementos que todo servicio que se considera público debe reunir, según la definición del tratadista mexicano Gabino Fraga, en su obra *Derecho Administrativo*” citado por el licenciado Margain Manautou³

Teoría del Seguro. En relación a esta teoría el citado tratadista Emilio Margain Manautou, comenta que los autores de la misma consideran a los tributos, en especial a los impuestos, como el pago de un prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares. Esta tesis, se ha reputado como falsa, en virtud de que la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo, ni podría reducirse a una simple función de protección de la hacienda a sus súbditos, pues “de actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo, o cualquier otro que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación”.⁴

Sin embargo, los seguidores de esta teoría opinan que, a medida que se ha venido incrementando la criminalidad en nuestros tiempos, se ha llegado a la conclusión de que el Estado debe compensar a las víctimas inocentes de esos crímenes.

En apoyo de esta idea, se ha dicho que a las personas acusadas de un delito se les otorga toda la protección que la sociedad puede ofrecerles, para no ser injustamente castigadas, pero, “¿qué sucede con la persona herida tirada en la calle, algunas veces media

³ Emilio Margain Manatou *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Décima Edición, Editorial Porrúa, pág. 133 y ss.

⁴ *Ibid.*, pág. 138

muerta?. Si es hospitalizada pierde su salario; cubre un buen número de casos sus gastos de curación. La sociedad toma bajo su cuidado a la persona que está sufriendo el daño”.⁵

Al respecto, expresa el licenciado Margain Manautou que algunos legisladores norteamericanos han considerado que “se debe dar consideración a la víctima del crimen, a aquél que sufre por causa del delito. Para él la sociedad ha fallado miserablemente ... la sociedad tiene una obligación. Cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean victimadas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección”.⁶

Nueva Zelanda y Gran Bretaña fueron los pioneros en el pago de compensación por el Estado a víctimas del crimen, pues sus programas se iniciaron en 1964. Siete de las diez provincias canadienses y algunos Estados de Australia tienen sistemas de compensación y Suecia está por iniciar uno. En Gran Bretaña, sólo se cubre indemnización en los casos de crímenes con violencia.

Algunos otros países europeos, incluyendo a Noruega, Finlandia, Países Bajos y Alemania, han demostrado interés en la experiencia inglesa.

En los Estados Unidos de Norteamérica seis entidades federativas (Nueva York, Massachusetts, Maryland, California, Hawai y Nevada), han aprovechado programas tendientes a cubrir tales pagos y algunas otras entidades están considerando la idea. A medida que la violencia criminal aumenta, fuerte presión se está realizando para la existencia de una ley federal que otorgue compensación de los fondos públicos a las víctimas inocentes de tales crímenes. La teoría que ayer fue objeto de fuertes críticas, hoy se está adoptando por los países más importantes.

Cabe señalar que en el caso mexicano las condiciones económicas y de desarrollo no lo hacen posible.

Teoría del desarrollo económico. Esta teoría, de acuerdo con lo expuesto por licenciado Emilio Margain Manautou en su multicitada obra “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano” ha sido una invención del Poder Ejecutivo Federal mexicano para fundamentar la percepción de impuestos.

En la mencionada obra, el célebre tratadista de derecho fiscal expone lo siguiente: “El Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, en el penúltimo párrafo del considerando 6, nos dice “Que los lineamientos del sistema de planeación económica a que se refieren los artículos 25 y 26 constitucionales han sido considerados en la Ley Impuesto al Activo de las Empresas que se reglamenta, de tal

⁵ *Ibid.*, pág. 133 y ss.

⁶ *Ibid.*, cfi. Senador Mike Mansfield. 1971, y Exsenador Ralph W. Yarborough for Texas 1971.

manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operan deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país, dado que éstas también originan gastos públicos en relación con los cuales deben contribuir”, de lo que se desprende que el Ejecutivo Federal mexicano ha dado origen a una nueva teoría que fundamenta la percepción de impuestos: al desarrollo económico nacional deberán concurrir todos los habitantes del país pagando impuestos en proporción al valor de los bienes que posean, en tanto los que paguen por los rendimientos que ellos les produzcan o deban de producirles no vayan de acuerdo con los mismos”⁷

Así mismo, Margain Manautou opina que: “Anda mal un sistema impositivo que se sustenta en esta teoría, pues ello significa que para el Estado sólo hay una clase de contribuyente que debe de subsistir: el próspero o eficiente, no así el deficitario, aun cuando esta situación sea imputable al propio Estado o a los fenómenos económicos internacionales, ya que si se quiere seguir operando deberá pagar un impuesto acorde con los gastos públicos que origine su subsistencia, sirviendo de base el valor actualizado de sus activos.

Cuando las pérdidas de una empresa son reales, el pago de este impuesto agrava su situación económica, pues de donde obtendrá los recursos para cubrirlo: aumentando el capital de la misma, solicitando empréstitos a la banca; reduciendo su gasto corriente, disminuyendo su personal, enajenando parte de sus activos, etc.

La empresa deficitaria no pagará el impuesto a las ganancias de las sociedades mercantiles, pero cubre impuestos indirectos, contribuciones especiales, para salarios sobre los que retiene el impuesto sobre la renta, etc., de lo que se concluye que esta clase de contribuciones sí contribuyen al gasto público, aún cuando no con la extensión con que sería lo ideal.”⁸

En este sentido, considero válido concluir que, de las teorías antes señaladas, nuestro sistema presenta una mayor afinidad con la *Teoría del Beneficio Equivalente*; sin embargo, considero que al establecerse en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, el principio de la obligatoriedad de los mexicanos a contribuir al gasto público, podría decirse que incluye matices de la *Teoría de la Relación de Sujeción* antes descrita, como se demostrará en el siguiente apartado.

⁷ *Ibid.*, pág. 139, cfr. a considerando 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 1989.

⁸ *Ibid.*, pág. 139.

1.3. La Constitución Mexicana en relación con el concepto de Gasto Público

Nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV, expresa que es obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por lo tanto, el fundamento jurídico para tributar reside en la necesidad que los mexicanos tenemos de sufragar los gastos públicos; pero, ¿qué debemos entender por gasto público?, ¿Tienen ese carácter todas las erogaciones que el Estado efectúa, tanto por conducto de su administración activa o directa, como por su administración delegada o paraestatal?, o, ¿solamente lo tienen las que realice por conducto de la primera de las administraciones citadas?. En principio, gasto público es toda erogación hecha a través de una Secretaría de Estado, o de un organismo descentralizado o paraestatal.

Se ha sostenido que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva; quedando, por lo tanto excluidos, los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual. Conforme a estas ideas, los gastos públicos se clasifican en colectivos e individuales y se pregunta, ¿individuales de quién, del Estado o de los funcionarios encargados del Poder Público? Si son del primero, son gastos públicos y también si son de los segundos, en cumplimiento de sus funciones, luego entonces, debemos rechazar ese concepto.

De acuerdo con lo establecido por el licenciado Margain Manautou en su obra "Introducción al Derecho Tributario Mexicano", antes referida, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado, en jurisprudencia definida, que por gastos públicos "no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos". Esta tesis, por su amplitud, no resuelve el problema, ya que hay organismos descentralizados que tienen encomendadas funciones y servicios públicos y, sin embargo, no obstante que las erogaciones para realizarlos deben reputarse como gastos públicos, no reciben esta denominación, por la misma razón que ellos no pueden beneficiarse del rendimiento de un gravamen. Por consiguiente, debemos concluir que la tesis expuesta por la Suprema Corte de Justicia no sirve para precisar el contenido del concepto "gastos públicos".

En términos de lo anterior, el licenciado Margain Manautou, opina que "en atención a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Mexicana, en relación con los artículos 73, fracción VII, 74, fracción IV y 126 del mismo ordenamiento, una erogación hecha por la Federación quedará comprendida como "gasto público", si reúne las siguientes características:"⁹

⁹ Ibíd, pág. 140 y ss.

1. *Que la erogación sea hecha a través de la administración activa.* Si en los términos de los preceptos constitucionales a que se ha hecho referencia, los mexicanos tenemos la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, o sea, las Secretarías y los Departamentos de Estado, y demás poderes de la Unión, pero no las que realizará por medio de sus organismos descentralizados, tenemos que concluir que la primera característica que debe reunir la erogación, es la de que se realice por conducto de la administración activa.

2. *Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.* De acuerdo con las disposiciones constitucionales citadas, la Cámara de Diputados deberá revisar la cuenta pública del año anterior, examen que “tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas”, que toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría o Departamento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por dicha Cámara y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabilidades.

Para determinar cuáles son las funciones atribuidas a una Secretaría de Estado o departamento autónomo, basta acudir a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (de diciembre de 1976), en la que se precisan todas las asignadas a cada una de las entidades que constituyen la administración activa. Se considera que una erogación no se justifica, cuando ella se destinó a la satisfacción de funciones no previstas en dicha ley.

3. *Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos.* No basta que un gasto se haga a través de la administración activa (Secretarías de Estado y demás poderes de la Unión) y que el mismo colme una función a ella atribuida, para que se considere gasto público, puesto que es indispensable, además, que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, en los términos del artículo 126 constitucional, pues la obligación de tributar se funda en la necesidad de satisfacer aquellos gastos previstos en el presupuesto.

Como excepción a lo anterior, tenemos lo previsto por el artículo 75 de la misma Constitución, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por la ley, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

4. *Que la erogación se haga con carga a la partida destinada al renglón respectivo.* Como última característica, encontramos la necesidad de que el renglón que prevé un gasto, cuente con la asignación correspondiente, pues el sistema rígido incorporado a nuestro presupuesto no permite pago alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por la ley posterior. Por lo tanto, la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos: si se exceden de esos límites, las erogaciones dejan de reputarse “gastos públicos”, ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto y, por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

De acuerdo con las características señaladas, para el licenciado Emilio Margain Manautou; por gasto público debe de entenderse toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto.

Ahora bien, desde mi punto de vista la definición de gasto público mas adecuada, es la que se establece en la Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público, la cual en su artículo 2 establece textualmente lo siguiente:

“Art.2.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

I. El Poder Legislativo,

II. El Poder Judicial,

III. La Presidencia de la República,

IV. Las secretarías de Estado y departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República,

V. El Departamento del Distrito Federal,

VI. Los organismos descentralizados,

VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,

VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Sólo para los efectos de esta Ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como "entidades", salvo mención expresa."¹⁰

Del texto de la disposición anteriormente transcrita, y sin requerir mayor explicación, claramente se aprecia lo que en términos de nuestra legislación federal, ha de entenderse por gasto público, y que en síntesis, se resume como las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversiones y deudas así como las derivadas de responsabilidad patrimonial, que efectúan los entes públicos, Federación, Entidades Federativas y Municipios.

¹⁰ Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el viernes 31 de diciembre de 1976.

CAPITULO II

PRINCIPIOS QUE RIGEN LA RELACION TRIBUTARIA

2.1. PRINCIPIOS DOCTRINALES EN MATERIA FISCAL

El derecho fiscal se integra por un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco; entendiendo por este último al *órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios.*

La idea de regir la relación tributaria por normas jurídicas, tiene por objeto el impedir, hasta donde las circunstancias lo permiten, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público, que, al amparo del derecho que dicha relación tributaria le confiere de exigir determinadas aportaciones económicas de sus súbditos, puede hacerlos objeto de verdaderas exacciones que impliquen la confiscación de su patrimonio o del fruto legítimo de su trabajo, pretextando que tales recursos son necesarios para sufragar los gastos públicos.

Asimismo, el someter la relación fiscal a un régimen jurídico específico, persigue encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un necesario marco de certeza, que permita al gobernado conocer de antemano, hasta dónde llega la potestad recaudadora del fisco y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes. Dicho en otras palabras, la bilateralidad como característica esencial de la norma jurídica, va a permitir que todo derecho conferido por los preceptos fiscales a las autoridades hacendarias implique una correlativa obligación a cargo de los causantes, pero también de igual manera va a implicar que toda obligación impuesta por la norma al Fisco, conlleve un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público.

La presencia de un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la actividad fiscal constituye una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos del poder estatal. En estas condiciones, desde hace varios siglos, los especialistas en la materia han desarrollado y analizado principios tributarios basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad que, en su concepto, deben actuar como bases rectoras de todo el orden jurídico-tributario, las cuales, en muchos casos, han sido recogidas por los sistemas jurídicos contemporáneos. Esto significa que, para que el contenido del derecho fiscal imperante en un país determinado pueda considerarse como correcto y adecuado, las normas legales que lo integren deben encontrarse inspiradas y fundadas en esta serie de máximas y principios, las que de no contar con dicho soporte, o bien contravenirlo, automáticamente se precipitarán en el abuso y en la arbitrariedad.

El origen de estas máximas y principios se encuentran en las ideas expresadas por el economista inglés del Siglo XVIII, Adam Smith.

El mérito indiscutible de las ideas del celebre economista Adam Smith consiste en haber influido decisivamente no sólo a los más grandes especialistas en la disciplina fiscal del mundo occidental, los que en alguna medida han reflejado en sus respectivas cartas magnas, las máximas y principios elaborados por este distinguido economista británico. Al respecto, en el texto de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Ley Suprema se advierte sin lugar a dudas la influencia del pensamiento de Adam Smith, como lo veremos mas adelante.

Estas máximas o principios son los siguientes:

2.1.1. Principio de Proporcionalidad

Sobre el particular, Adam Smith en su libro “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones” establece lo siguiente:

“Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia”.¹¹

¹¹ Adam Smith, “*Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*”. Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O. México, 1978, pág. 409.

Al respecto, el maestro Arrijoa Vizcaino considera que el párrafo transcrito es sujeto de interpretación en base a los siguientes puntos:

1. El principio básicamente se enuncia diciendo que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción que sea lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

En este sentido, el maestro Arrijoa Vizcaino en su libro "Derecho fiscal", señala que es muy importante destacar que Adam Smith utiliza la palabra "proporción", queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa. Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.

Por eso, según el mencionado autor, a partir de la publicación de la "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" comúnmente conocido como "Riqueza de las Naciones", se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas.

Utilizando el ejemplo mencionado, podemos señalar que, si en vez de emplearse una tasa fija del 3% para ambos casos, se aplica al que gana 10 una tasa del 1%, y al que percibe 50 una cuota contributiva del 5%, se habrá cumplido en plenitud con la invocada máxima de Proporcionalidad, sin embargo dicho criterio es muy subjetivo, puesto que el objeto de cada contribución es muy distinto.

Consecuentemente, para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.

En síntesis, creo que es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducida en los casos de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentaje fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio.

2. La observancia o inobservancia del apuntado principio de proporcionalidad conduce a lo que el economista Adam Smith denomina "igualdad o

desigualdad de imposición". Ahora bien, estos criterios de igualdad o desigualdad, se prestan a confusión, y por tanto, cabe aclarar que los mismos deben entenderse en la forma que a continuación se expresa:

- a) Existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.
- b) Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

En efecto, todo tributo debe incidir sobre un ingreso, una utilidad o un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico e indispensable para que un ciudadano pueda contribuir a la riqueza de su Nación, radica en el hecho de que previamente ese ciudadano haya generado su propia riqueza.

Ahora bien, el principio de proporcionalidad implica no sólo el que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, sino también de manera muy importante el que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.

3.- En este sentido, el licenciado Arrijo Vizcaino establece que "las contribuciones deben establecerse, además de en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos los ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones, etcétera."¹²

Así, dentro de una correcta planeación del orden jurídico-fiscal de un país, si se quiere cumplir con esta máxima justicia elemental, es deber del legislador el distribuir *proporcionalmente* las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que disponga, a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuren para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general, es decir, en relación a la totalidad de las fuentes imponibles que una Nación existan en un momento

¹²Adolfo Arrijo Vizcaino, op.cit., pág. 203.

dado, se incumple con lo que esta máxima preceptúa, el sistema vulnerará de cualquier manera el principio que nos ocupa.

Al respecto, me parece prudente señalar que, nuestro país en la actualidad es un claro ejemplo de desatención a este postulado específico del principio de proporcionalidad. En efecto, hablando en términos generales en México contamos con las siguientes fuentes básicas de riqueza: industria, comercio, prestación de servicios, agricultura, ganadería y pesca. Sin embargo, prácticamente la totalidad de las cargas tributarias, se acumulan sobre las tres primeras fuentes de riqueza (industria, comercio y la prestación de servicios), en tanto que las tres restantes (ganadería, agricultura y pesca), obedeciendo a los lineamientos de la llamada “economía planificada por el estado” no sólo generan ingresos tributarios sino que demandan y reciben generosas exenciones, subsidios y “precios de garantía” que a la larga se traducen en mayores gravámenes fiscales para la industria, el comercio y la prestación de servicios, elevando al mismo tiempo el gasto público a los viciosamente inflacionarios niveles que padecemos en la actualidad.

De ahí que no esté de más el repetir las sabias palabras utilizadas por el célebre economista Adam Smith al exponer esta cuestión: “Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos...”¹³

4. La última consecuencia del principio de proporcionalidad consiste en que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse solamente en función a su capacidad económica, sino que su impacto patrimonial debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento. Dicho en otras palabras, un tributo no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente, ya que en tal situación, lejos de resultar proporcional, se convierte en un acto confiscatorio por medio del cual el Estado llega a apoderarse de gran parte del patrimonio de los causantes o de una proporción significativa del fruto legítimo de su trabajo.

Un gravamen concebido en estos términos desalienta el esfuerzo y la producción, traslada a las arcas estatales el resultado de la creatividad personal, desmotiva el ahorro y la inversión, nulifica la inventiva personal y las posibilidades de desarrollo y, a fin de cuentas, cancela toda perspectiva razonable de generar riqueza, puesto que a nadie le interesa trabajar y esforzarse solamente para que el Fisco se quede con una parte considerable de los recursos obtenidos a través de ese trabajo y de ese esfuerzo.

Así entonces, considero importante señalar, en lo que a manera de resumen se traduce el principio de proporcionalidad para el licenciado Arrijo Vizcaino autor de los siguientes postulados:

¹³ Adam Smith, op cit., pág. 409.

- a) “El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica”.
- b) “El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes”.
- c) “El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano”.¹⁴

2.1.2. Principio de Certidumbre o Certeza

El maestro Arrijo Vizcaino en su obra “Derecho fiscal”, establece que “en lo tocante a esta cuestión la (Riqueza de las Naciones), nos proporciona los siguientes conceptos, cuya lógica, sentido común y prudencia, difícilmente encuentran paralelo en la historia del Derecho fiscal”:

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, el impuesto llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quién puede muy bien, con esa libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas

¹⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino, op. cit., pág. 208.

para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”¹⁵

De acuerdo con el tratadista Arrijoa Vizcaino, el párrafo que se acaba de transcribir da pie para la formulación de una serie de interesantes comentarios, entre los que destacan los siguientes:

1. Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc.

En tales condiciones, la primera obligación de la ley fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo, para así actuar como barrera eficaz contra cualquier desvío de poder.

Ahora bien, ¿cuáles son esos elementos constitutivos?, el economista Adam Smith habla del tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que deba satisfacerse. Sin embargo, como la técnica fiscal ha evolucionado con el transcurso del tiempo, en la actualidad, el principio de certidumbre debe hacerse extensivo a los elementos constitutivos del moderno tributo que, en términos generales, son los siguientes:

- a) **sujeto activo.** Evidentemente el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado a través de la propia federación, estados y municipios.
- b) **sujeto pasivo.** Para cumplir con este principio, la ley debe identificar con toda precisión a la persona, física o moral, destinataria o causante de cada tributo.
- c) **objeto.** La ley hacendaria debe definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cuál es la hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución correspondiente.

¹⁵ *Ibíd.*, pág. 209.

- d) **tasa, cuota o tarifa.** Resulta indispensable, el que la norma jurídico-tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.
- e) **base gravable.** La ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuál es la proporción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.
- f) **fecha de pago.** Como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos, ya que dentro un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los causantes puedan planear y soportar razonablemente los impactos que sufre su patrimonio.
- g) **sanciones aplicables.** El poder sancionador del Fisco, que normalmente se expresa a través de la imposición de multas, cobro de recargos y gastos de ejecución, debe encontrarse perfectamente regulado por la legislación aplicable, no sólo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales penalidades, sino fundamentalmente en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, es decir, que se señale los montos mínimo y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución, así como el establecimiento de un conjunto de reglas que limiten el ejercicio de esta facultad punitiva al previo cumplimiento de determinadas condiciones y requisitos.

Cuando una ley fiscal establece con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos constitutivos antes señalados, se reduce considerablemente la posibilidad de que los órganos recaudadores, inclusive a través de la expedición de Reglamentos y circulares, abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos, determinándoles tributos confiscatorios y ruinosos.

El principio de certidumbre le permite al contribuyente conocer hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudadora.

2. Al indicar que todo tributo “ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”, el tratadista Adam Smith se refiere particularmente a sistemas tributarios como el nuestro, entre muchos otros, afectos a desarrollar una legislación compleja, altamente técnica, sofisticada y de oscura redacción.

En efecto, las disposiciones fiscales que nos rigen se encuentran redactadas en una forma tan complicada, que están muy lejos de ser comprensibles para el contribuyente común, al grado de que sólo puede ser desentrañado e interpretado por las

autoridades fiscales y los especialistas en la materia, los que por cierto, en múltiples ocasiones, ni siquiera logran ponerse de acuerdo.

Tal situación, a mi juicio, resulta alarmante puesto que, si el derecho fiscal está dirigido prácticamente a toda la población económicamente activa del país, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que lo integran se redacten en un lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios. Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera pueden entender.

A mi juicio, la complejidad terminológica de la legislación fiscal a lo único que conduce es a la evasión impositiva, especialmente en el caso de los causantes menores, los que en gran número incumplen con sus deberes tributarios no tanto por mala fe, como por desconocer los alcances y la verdadera interpretación de los preceptos legales que le son aplicables y por carecer de recursos económicos que les permitan contratar los servicios de personas capacitadas que los asesoren correctamente en el cumplimiento de sus obligaciones.

Por lo anterior, el Gobierno Mexicano se ha visto en la necesidad de llevar a cabo “campañas de concientización fiscal” que recuerden periódicamente a todos los ciudadanos la importancia de pagar correctamente y a tiempo sus impuestos, al extremo de advertir a la población **“pague impuestos no pague consecuencias”**.

3. El desacato al principio de certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios de bajos niveles, los que, como con toda razón sostiene el economista Adam Smith, “suelen ser cuando menos desatentos e intratables”.

Es sumamente triste tener que reconocerlo, pero el hecho es que estos conceptos encuadran bastante bien en la realidad mexicana, y con gran frecuencia el ciudadano promedio que trabaja, produce y resiste estoicamente todos los embates de la inflación, las devaluaciones y la constante reducción del poder adquisitivo de su salario, se convierte en víctima de “requerimientos fiscales” y “visitas domiciliarias” (tema que trataremos ampliamente en el siguiente capítulo del presente trabajo).

Las fallas de nuestro sistema han llevado a estas personas a confundir la función recaudadora del Fisco con actos de chantaje y amenaza, lo que sin lugar a dudas los hace en gran parte culpables de la repugnancia automática que cualquier ciudadano desprovisto de influencia y privilegios experimenta, en cuanto se ve forzado a tratar con alguna autoridad menor.

Lo anterior, entre muchos diversos factores, se debe a la falta de observancia del principio que hemos analizado, y al efecto, cabe citar de nueva cuenta el pensamiento del multicitado economista Adam Smith, al señalar que; “La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad

considerable en el modo de contribuir no acarrea, *según han experimentado todas las naciones*, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.”

2.1.3. Principio de Comodidad

En relación con este principio, el especialista en la materia Adam Smith expresa lo siguiente:

“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casa, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad”.

A este respecto, cabe formular los siguientes comentarios:

1. El principio de comodidad atiende en principio, valga la redundancia, a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones, plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios. Al respecto, el licenciado Margain Manautou hace valer una serie de importantes opiniones que por su claridad considero de importancia transcribir:

“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

“Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del causante.

“Nuestra legislación federal respeta ese principio, y así encontramos que el Impuesto sobre la Renta, tratándose de causantes con ingresos mayores del impuesto Global de las Empresas, debe pagarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se celebró el balance, que es la operación contable que viene a determinar el resultado de las operaciones celebradas durante el periodo a que se refiere; el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se paga dentro de los primeros veinte días del mes siguiente al en que se obtuvieron los ingresos que se declaran, período que originalmente era de diez días y que fue considerado insuficiente; el pago el Impuesto sobre la Propiedad Raíz (Impuesto Predial) que se cubre al Departamento del Distrito Federal, se realiza por bimestres, etcétera”.¹⁶

Por lo anterior, considero que la opinión del licenciado Margain Manatou es perfectamente fundada y explica *en principio* la forma en que debe interpretarse la tercera de las máximas tributarias de Adam Smith.

2. En efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referida no sólo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.

Sobre el particular, cabe señalar que, las altas autoridades hacendarias comprendieron que la tarea recaudadora era profundamente inoperante y propicia para la evasión “anteriormente”, y en tal virtud, han formulado programas que en la actualidad permiten el pago de contribuciones en las sucursales bancarias autorizadas para tales efectos o bien vía transferencia electrónica de fondos, y próximamente la posibilidad de presentar declaraciones vía internet para ciertos contribuyentes.

Lo anterior nos demuestra, de modo irrefutable, que el principio de comodidad va más allá del simple señalamiento de fechas adecuadas para el entero de los tributos. Por el contrario, debe comprender integralmente todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, en virtud de que una adecuada recaudación sólo es posible facilitando al máximo a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes.

¹⁶ Emilio Margain Manautou, op. cit., páginas 47 y 48.

3. Dentro de este contexto, aparece un segundo problema: la forma de pago. Cuestión sumamente delicada que, si no es atendida con cuidado, puede también orillar a los sujetos pasivos hacia los caminos de la evasión tributaria. Las contribuciones pueden pagarse con dinero, en especie o bien con servicios. Normalmente, para cubrir un tributo el contribuyente debe formular el documento llamado “declaración”, en el que se ve obligado a consignar sus ingresos gravables y sus gastos deducibles, así como aplicar las cuotas, tasas o tarifas correspondientes, determinando en cantidad líquida, el gravamen que debe satisfacer.

Desgraciadamente, en la mayoría de los casos estos documentos o declaraciones elaborados por las autoridades fiscales, demandan tal cantidad de datos, cifras y fórmulas matemáticas, que su elaboración resulta prácticamente imposible para el contribuyente promedio. Lógicamente, esta situación da lugar a que algunos contribuyentes se abstengan de formular declaraciones tributarias que no entienden, y a que otros lo hagan equivocadamente, haciéndose acreedores con posterioridad al cobro de diferencias adicionales de impuesto, recargos y multas.

Una vez más, el origen de este problema se localiza en las complejidades terminológicas a las que es tan afectada nuestra legislación tributaria en vigor. De ahí que esta negativa situación implique un desconocimiento tanto del principio de comodidad como del de Certidumbre o Certeza. Pero independientemente de que esta apreciación no sea la razón, se debe de implantar un remedio, pues de lo contrario los índices de evasión impositiva tenderán a aumentar de modo alarmante.

4. Resumiendo estas ideas, cabe transcribir las máximas del licenciado Margain Manatou en relación con este principio:

a) “Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

b) “Asimismo, debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son del gasto público, y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además se deben proporcionar otro tipo de facilidades, como el que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo.

c) “Finalmente, el acatamiento al Principio de Comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago (declaraciones de impuestos, formularios, etcétera) aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio”¹⁷

2.1.4. Principio de Economía

En relación con esta cuarta máxima, el multicitado tratadista Adam Smith apunta lo siguiente:

“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado.”¹⁸

Lo anterior significa que la diferencia existente entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa de esa recaudación a las arcas del Erario Público, debe ser la menor posible. Al respecto, el licenciado Emilio Margain Manautou citando a Luigi Einaudi, sostiene que: “Cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.”¹⁹

En estos términos, el principio de economía resulta de vital importancia tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria.

De ahí que el costo de la recaudación fiscal sea un asunto de especial trascendencia, puesto que cuando el tributo recaudado es excesivo o desproporcionado a la percepción neta de la hacienda pública, por una parte priva al Estado de ingresos tributarios indispensables para el desarrollo de sus actividades, obligándolo a obtener mayores ingresos financieros que, por lo común, suelen incrementar el déficit presupuestario, y por la otra, genera sentimientos de inconformidad entre los gobernados que no reciben en servicios públicos y en obras de interés general, un beneficio

¹⁷ Adolfo Arrijo Vizcaino, op. cit., pág. 213.

¹⁸ Adam Smith, op. cit., pág. 410.

¹⁹ Emilio Margain Manautou, op. cit., pág. 94.

equivalente a las cantidades que en aras de la relación jurídico-tributaria sacrifican de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable. Su destino y su justificación están constituidos por la satisfacción del gasto público. No es aceptable ni justificable que su fin sea otro. Cuando los costos de recaudación absorben gran parte de los rendimientos de los tributos establecidos en una Nación, el Fisco está llevando a cabo una labor inútil que no va a repercutir en obras de beneficio colectivo, sino en una especie de círculo vicioso que va del tributo al costo de recaudación, de éste a un nuevo tributo y así sucesivamente.

El límite del 2% del rendimiento total de los tributos impuesto por Luigi Einaudi al costo de recaudación, lejos de ser exagerado, me parece sumamente razonable y prudente, pues de otra forma la acción del Fisco como proveedor de los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado resultaría del todo estéril. Además, creo que dicho porcentaje es posible en virtud de que en la actualidad existen modernos sistemas de programación, computación y circuitos integrados que permiten organizar un sistema recaudador ágil, eficiente y en continua operación.

En este sentido, el gobierno no debe utilizar las tareas relacionadas con la determinación, recaudación y administración de los tributos como un medio de generar empleos, porque tal medida encarece inevitablemente los costos. Por el contrario, debe concentrar para sí el mayor porcentaje posible del rendimiento de los ingresos tributarios e invertirlo en el desarrollo de actividades de interés general que, al elevar el nivel de prosperidad del país, coadyuven en forma indirecta pero eficaz a satisfacer la demanda de empleo.

Como lo veremos mas adelante, el principio de economía se extiende a otros problemas de planeación fiscal, como el establecimiento de impuestos opresivos, confiscaciones, penalidades trascendentes y visitas de fiscalización, que repercuten o contribuyen fuertemente en la disminución de los rendimientos tributarios.

2.2. PRINCIPIOS QUE ADOPTA EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

De acuerdo con los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguirlas de acuerdo con su importancia, a fin de determinar cuáles deben ser aplicadas en forma preferente.

Ahora bien, dentro del orden jurídico total de cualquier Estado, el primer rango está ocupado por las normas constitucionales cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden. Así, la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo.

En tales condiciones, la legislación restante queda obligada a no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, pues de otra suerte dicha legislación, al estar desprovista de principios rectores que la unifiquen y le den congruencia, irremediablemente se precipitaría en el caos jurídico, propiciando continuas contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo. Por eso, la Constitución es indistintamente calificada como “Ley Fundamental” y como “Ley Suprema”; porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional.

Nuestras leyes fundamentales, desde el siglo pasado han procurado, tal y como lo exigía el erudito Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Si el sistema ha presentado y presenta graves deficiencias, ciertamente no ha sido por culpa de las Constituciones que han regido las diversas etapas de nuestra vida independiente.

Así, el Artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, elaborado en el año de 1814, por Don José María Morelos y Pavón, establece que: “las contribuciones públicas *no son extorsiones*, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa”.

Posteriormente, la fracción II del Artículo 31 de la Constitución Política promulgada el día 5 de febrero de 1857, estableció el principio fundamental que a continuación se transcribe:

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Finalmente, el texto de la fracción IV del Artículo 31 de la Carta Magna vigente, estatuye que:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Es fácil advertir que los textos de la Constitución vigente y de la de 1857 coinciden plenamente, al grado de que no es aventurado afirmar que el uno es repetición del otro, lo que pone de manifiesto una cierta continuidad en el pensamiento de los constituyentes, al menos en lo que a esta cuestión se refiere. Continuidad que viene a demostrar la importancia de los principios de Adam Smith señalados en el punto 2.1 anterior del presente trabajo, puesto que su influencia en el texto constitucional antes transcrito es evidente.

De la antes transcrita fracción IV del Artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes principios:

- a) Principio de Generalidad;
- b) Principio de Obligatoriedad;
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;
- d) Principios de Proporcionalidad y Equidad;
- e) Principio de Legalidad

2.2.1. Principio de Generalidad

El principio de generalidad es consecuencia directa del de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y, si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

Ahora bien, en estas condiciones, los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley. Es así como en primer

término tenemos que hacer referencia al apuntado principio de generalidad, ya que el ser general es uno de los principales elementos del acto legislativo.

Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos que hacer una distinción entre este concepto y el de uniformidad con el que, con gran frecuencia, suele confundírsele. Así entonces, una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativa que la misma establezca, o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es uniforme cuando se aplica por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

En este sentido, el principio de generalidad Tributaria puede anunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

Al respecto, el licenciado Flores Zavala señala que: "El Principio de Generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones..."²⁰

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que: "Es de carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia" (Tesis 17, publicada en el Apéndice al Seminario Judicial de la Federación, 1965. Primera parte, página 58).

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del Artículo 31, el que, a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos"; lo cual, en base a lo expuesto, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Obviamente, dicha

²⁰ Ernesto Flores Zavala, "*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*", Editorial Porrúa, México 1993, pág. 58.

obligación general lleva implícita la “capacidad contributiva” mencionada por el licenciado Flores Zavala.

Ahora bien, el encabezado de referencia, que habla de las obligaciones de los mexicanos, se ha prestado para el planteamiento de una evidente interrogante: ¿Significa dicha disposición, que los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, no deben pagar ningún tributo al Estado Mexicano?

Al respecto, cabe citar el siguiente precedente de la Suprema Corte de Justicia, que por su claridad pone punto final al problema; “Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados *sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo ‘de las obligaciones de los mexicanos’; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana*”. (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente a 1973, páginas 290 a 292. Amparo en Revisión Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S.A).

2.2.2. Principio de Obligatoriedad

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, el Distrito Federal o de los Estados y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público.

Este deber vinculado al principio de generalidad antes expuesto, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el aparato hacendario, está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Por esa razón, el maestro Arrijo Vizcaino, afirma que el cobro de los tributos es una acto de soberanía que le permite a la administración pública ejercitar plenamente su potestad de imperio. En realidad no puede ser de otra forma. Así como he sosteniendo que la relación tributaria, a fin de evitar arbitrariedades de los detentadores del poder del Estado, debe encontrarse subordinada a un conjunto de normas jurídicas y principios de legalidad y de constitucionalidad, también es indispensable que todas las personas que se encuentren en los correspondientes supuestos normativos, automáticamente quedan obligadas a enterarlo en el plazo de ley. De ahí que sea lícito el que para llevar dicha tarea a cabo, la hacienda pública esté autorizada a emplear todos los medios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa.

Sobre este particular es factible afirmar que el cobro de un tributo o contribución exigible, es el único acto-jurídico que lleva aparejada ejecución. Esto es, una vez que ha transcurrido el plazo que la ley concede para su pago sin que el causante efectúe el entero respectivo, los cobros se vuelven exigibles, lo que trae como consecuencia que el fisco pueda iniciar en contra del contribuyente incumplido, la obligación referida, el llamado procedimiento económico-coactivo, en el que, si no se paga el tributo respectivo dentro del plazo que marca la ley respectiva, puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes de propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más el pago correspondiente de accesorios, es decir: recargos, multas y gastos de ejecución.

En tales condiciones, el principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, es decir, como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los contribuyentes.

El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico impuesto a la ciudadanía, con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible.

Por eso, nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el mencionado procedimiento económico-coactivo. De ahí que en el artículo 22 de nuestra Ley Suprema se establezca lo siguiente: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad

judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas...".²¹

Al respecto, el distinguido jurista mexicano, Ignacio Burgoa Orihuela en su obra "*Las Garantías Individuales*", afirma: "... también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado, cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio Artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia".²²

Es decir, la propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento. De ahí la singular importancia de que sin duda está revestido este segundo principio que se desprende de la multicitada fracción IV de nuestro artículo 31 constitucional.

2.2.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público

La invocada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señala en su parte inicial: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. *Contribuir para los gastos públicos*, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.."

Como lo señalé en el punto 1.3 del Capítulo Primero del presente trabajo, por gasto público debe de entenderse toda erogación hecha por el Estado a través de los diversos organismos que constituyen la administración pública, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto.

Este principio, es lo que garantiza que las contribuciones no se destinen a cualquier fin, sino únicamente a mantener al aparato que proporciona seguridad y bienestar a la sociedad.

En efecto, los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

²¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.

²² Ignacio Burgoa Orihuela, "*Las Garantías Individuales*", Vigésimo Sexta Edición, Editorial Porrúa, pág. 567.

Por esa razón, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones. En esencia, este tercer principio constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recauda en la integración de un presupuesto nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho y por supuesto, el gobierno, la obligación correlativa de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.

Se ha discutido mucho por la doctrina si el destinar el rendimiento de un tributo a un fin específico, por ejemplo, el establecer un impuesto para el fomento de la educación; constituye o no una violación al principio que nos encontramos analizando. Tal situación, la considero inútil, en virtud de que la Constitución hace exclusivamente una referencia global a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios; y en tal virtud, creo que igualmente se cumple con la norma suprema invocada destinando determinados rendimientos tributarios a fines específicos de servicios públicos.

En apoyo a lo anterior, cabe citar la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resulta sumamente ilustrativa para la debida comprensión del llamado principio constitucional de la vinculación con el gasto público:

“La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de cambios nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas pagos de sueldo, etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas

con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

“... Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación...” (Amparo en revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973. Primera Parte).

2.2.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad

Estas dos máximas, cuyas significación conceptual es de la mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario, aparecen consignadas en la parte final de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo *“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Como lo señalamos en el punto 2.1.1 del presente Capítulo, los constituyentes de 1857 incorporaron las ideas del célebre economista Adam Smith al texto constitucional en la fracción II del Artículo 31 de la Constitución Política de 1857.

Diversos tratadistas de la materia fiscal, como Margain Manautou, Calvo Nicolau y Arrijo Vizcaino, consideran que la principal característica que toda ley fiscal o tributaria debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.

No obstante, no ha sido tarea sencilla precisar para los mismos con exactitud, cuándo un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente. Inclusive, para empezar, existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo. Discrepancias perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” (“proporcional y equitativa”) y no el alternativo “o”, si se parte del supuesto, no comprobado, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, desde este punto de vista, se puede llegar a la conclusión de que en realidad

los principios de proporcionalidad y equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, “en la observancia o en la omisión (la Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición”.

Así, prestigiados autores como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, se adhieren a este último razonamiento y critican la separación entre proporcionalidad y equidad, porque “en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos”.²³

En este sentido, para que un impuesto sea constitucional, 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. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución.

Si consideramos el pensamiento del economista Adam Smith, en relación con el texto constitucional que estamos analizando, y de acuerdo con el licenciado Arrijo Vizcaino, “es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos Principios Constitucionales distintos, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor”.²⁴

a) Principio de Proporcionalidad

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda contribución que se establezca a cargo de los particulares, debe ser proporcional.

La proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público.

El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

“Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

²³ Sergio Francisco de la Garza, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Décimo Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1993, pág. 275

²⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino, op. cit., pág. 274.

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.”

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer en jurisprudencia definida lo siguiente:

“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.** Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad “se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. . .” (Instancia Pleno, Apéndice de 1995, Séptima Epoca, Tesis N° 170, Tomo I SCJN, pág. 171).

Sin embargo, como ya se indicó, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate.

De acuerdo con la definición del licenciado Serra Rojas, “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”.²⁵

Aplicando esta definición a la materia fiscal, la proporcionalidad es la correcta disposición entre el objeto y las tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

Es decir, de acuerdo con lo expuesto en el punto 2.1.1 antes mencionado, y reiterando, el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido.

Dicho en otras palabras, el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, esta obligado a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables, en resumen, se debe contribuir en proporción a la capacidad económica de cada sujeto de la relación tributaria.

Por eso, se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan en base a tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor, tal y como lo explicamos en el referido punto.

Sin embargo, cabe señalar que no todos los tributos se determinan en base a tarifas progresivas, como son: los derechos, el impuesto al valor agregado, el impuesto al activo, etc.

En síntesis, el principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en el tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

²⁵ Andrés Serra Rojas, op. cit., pág. 771.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia ha expresado en su parte conducente, lo que a continuación se transcribe en relación con el principio en estudio:

“Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; *estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado de satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación*”. (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. Jurisprudencia, Sala Administrativa. Página 52).

Finalmente, el principio de proporcionalidad, tal y como atinentemente lo apuntará el erudito Adam Smith, debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Don José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, opina que “... la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando de redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente a múltiples actividades de especulación, de producción frente a múltiples actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general”.²⁶

En este sentido, Arrijoa Vizcaino, concluye que “de una correcta interpretación de la multitudada fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el principio de proporcionalidad debidamente separado y diferenciado del de Equidad se estructura dentro de nuestro Derecho fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:”²⁷

²⁶ José Rivera Pérez Campos, “*Revista de Investigación Fiscal*”, Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970, páginas 71 a 90

²⁷ Adolfo Arrijoa Vizcaino, op. cit., páginas 250 y 251.

- a. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.
- b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una de dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

b) Principio de Equidad

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender “*una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley*”.²⁸

Por otra parte, dicho autor establece que la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Margain Manautou estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.²⁹

De las transcripciones que anteceden se puede concluir que el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad ante la misma situación jurídica prevista por la ley. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación ante la ley, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

En este sentido, la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria prevista en el citado artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

²⁸ Andrés Serra Rojas, op. cit., páginas 773 y 774.

²⁹ Emlio Margain Manautou, “*La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*” Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, S.L.P., 1967, pág. 109.

En efecto, sobre el particular el Exministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos en la "Revista de Investigación Fiscal" correspondiente al mes de marzo de 1970 sostiene que "El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya solo por ello es inequitativa".³⁰ "Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del Artículo 31 Constitucional".

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra "Derecho fiscal" señala que "una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece".³¹

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado las siguientes tesis y precedentes:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno, Página 321 y 322".

"La equidad totalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores

³⁰ José Rivera Pérez Campos, "Revista de Investigación Fiscal" Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mes de marzo de 1970, pág. 78.

³¹ Adolfo Arrijo Vizcaino, op. cit., pág. 81.

requisitos pues, por una parte el permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos.”

Informe de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1984, Pág. 325.”

Esto es, la garantía de equidad tributaria implica el dar un trato igual a aquéllos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley, y desigual a aquéllos que se encuentran en situaciones distintas. Así lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“IMPUESTOS, SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los

ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor, 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria Ma. Del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo, 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario Roberto Terrazas Salgado.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias, 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario Herminio Huerta Frías.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León, 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria Ma. Del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhautte Longard, 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretaria Fátima Sámano Hernández.”

En resumen, para que una disposición tributaria respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en

tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

El maestro Arrijo Vizcaino, como lo señale anteriormente, establece diferencias importantes y debatidas entre estas dos máximas constitucionales (Proporcionalidad y Equidad) las cuales considero importante no dejar de señalar:

1. "Mientras el Principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de igualdad de los causantes ante la ley.
2. El Principio de proporcionalidad está vinculado con la economía general del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en cuanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasa o tarifas.
4. El Principio de proporcionalidad debe inspirarse en criterio de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.
5. La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación a casos concretos.

6. La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
7. La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.
8. El Principio de proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.
9. Mientras que el Principio de proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
10. Finalmente, cabe señalar que mientras el Principio de proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas³².

De lo expuesto, se desprende que en la multicitada fracción IV del artículo 31 Constitucional se representan dos principios distintos en materia fiscal y no uno solo. Principios que poseen una definición propia y características específicas que permiten

³² *Ibíd.*, pág. 257 y ss.

diferenciarlos con base en un buen número de criterios distintivos como afirma Arrijo Vizcaino.

Cabe mencionar que otros distinguidos juristas como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, difieren en lo particular con lo sostenido por el celebre tratadista de la materia, el licenciado Arrijo Vizcaino, pues consideran que el principio de proporcionalidad y el de equidad son inseparables; no obstante que cada uno tiene un significado particular, el uno coexiste irremediamente con el otro, y en este sentido, si un impuesto no es proporcional, a su juicio, resultará de igual manera inequitativo. Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre los ha tratado de manera separada.

2.2.5. Principio de Legalidad

La parte final de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que *dispongan las leyes*”, ratificando mediante esta última frase el principio de legalidad tributaria que se ha invocado a lo largo de este capítulo, al analizar cada principio.

Nuestra ley suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina fiscal, expresada a través de la conocida máxima “*nullum tributum sine lege*” (No es válido tributo alguno sin una ley que le dé origen).

La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito del derecho tributario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad jurídica para los contribuyentes. En efecto, sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente, nuestra Constitución ha dispuesto que se debe contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico.

Así entonces, la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno para realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Para corroborar lo anterior y finalizar este punto, cabe en relación con la definición del principio de legalidad, citar las siguientes tesis emanadas de nuestro máximo tribunal:

“... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, *se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley* no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución de Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles 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 causante”.

“Esto, por lo demás, es consecuencia del *principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior*, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y

los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificárseles". (Semanao Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomo LXXXI, página 6374.

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras 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 quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por

disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. (Séptima Epoca, Primera Parte, Esta tesis apareció publicada con el Número 54, en el Apéndice 1917-1985, Primera Parte, p. 105). (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, p. 158).

Vols. 91-96. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vols. 91-96. p. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vols. 91-96, p. 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Así entonces, para finalizar este punto, es válido concluir que cualquier disposición tributaria que origine que el cumplimiento de una obligación tributaria quede en manos de las autoridades administrativas, dando margen a actuaciones arbitrarias, resulta contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

2.3. LAS DIFERENTES CONTRIBUCIONES EN MEXICO, DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL ARTICULO 2 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE

Como se recordará, de acuerdo con lo analizado en el punto 1.3 del Capítulo 1 del presente trabajo, por ingreso tributario debe entenderse todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos. Dichos ingresos, utilidades o rendimientos destinados a contribuir a los gastos públicos son primordialmente los “impuestos”.

El presente punto no tiene como finalidad el hacer un análisis teórico y doctrinal acerca de las diversas contribuciones existentes y su naturaleza, sino simplemente establecer que es lo que se entiende por cada una de ellas de acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación define a los ingresos tributarios como contribuciones, y los clasifica de la siguiente manera: *impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos* definiéndolos de la siguiente forma:

1. *Impuestos*. De acuerdo con lo que dispone el Artículo 2o., Fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente: “Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Al respecto, cabe señalar que el precepto legal en estudio omite indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes, que pueden ser pagados en dinero, en especie o en servicios, y que los mismos están destinados a sufragar los gastos públicos.

Sobre el particular, el multicitado tratadista Arrijoa Vizcaino señala que “la definición de referencia contiene una grave falla de técnica jurídica. En efecto, en dicha definición se dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o DE HECHO prevista en la Ley respectiva. Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja ser DE HECHO para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo, advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal. Si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos

a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una ley que previamente lo establezca, forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, como sin duda alguna lo es el Código Fiscal de la Federación, que una situación **DE HECHO** puede ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica.”³³

Cabe señalar, que los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el Fisco y los causantes se vinculan con la de impuestos. Inclusive, el maestro Arrijo Vizcaino afirma que dentro de una economía sana y autosuficiente, los impuestos no deben ser sólo el principal ingreso tributario, sino el principal ingreso del Estado, ya que en la medida en que el presupuesto nacional se financie con recursos generados por la propia renta interna del país, en esa misma medida podrán alcanzarse niveles óptimos de prosperidad y desarrollo compartidos.

2. *Aportaciones de Seguridad Social.* Según la Fracción II del mencionado artículo 2o. del Código Fiscal, “aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la 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 las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

Las aportaciones de seguridad social, en esencia, no deben formar parte de la relación jurídico-tributaria, puesto que persiguen, como su mismo nombre lo indica, finalidades diversas de los tributos. Sin embargo, el maestro Arrijo Vizcaino establece que para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones.

3. *Contribuciones de Mejoras.* Aquellas contribuciones “establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

Al respecto, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, citando a Luigi Einaudi, en su libro de “Derecho Fiscal”, establece que la contribución en comento puede definirse como la compensación con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de inmuebles.

4. *Derechos.* Son “las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley

³³ Adolfo Arrijo Vizcaino, op. cit., pág. 326.

Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

De lo anterior se desprende que, dentro de esta categoría se engloba a un conjunto de pagos que deben efectuarse tanto al fisco federal como a los fiscos estatales y municipales, para precisamente tener “derecho” a recibir determinados servicios públicos, como por ejemplo agua potable, inscripciones en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio, expedición de licencias, copias certificadas por parte de las autoridades, registro de patentes y marcas, etc. Sin embargo, a juicio del maestro Arrijo Vizcaino, de igual manera se incluyen indebidamente dentro de la definición legal de *derechos* los ingresos financieros; mismos, que no provienen de la relación jurídico-tributaria, como son los que se obtienen por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

5. *Accesorios de las contribuciones.* Conforme al último párrafo del varias veces mencionado artículo 2o. de nuestro Código Tributario, son accesorios “los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a la que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código...”

En este sentido, cabe señalar que los recargos son la indemnización que percibe el Fisco por el menoscabo sufrido en su patrimonio, derivado del incumplimiento del pago oportuno de las contribuciones por parte de los contribuyentes.

Las sanciones a grandes rasgos, consisten en medidas pecuniarias establecidas en ley para imponerse a los particulares en el caso de que cometan una infracción a las propias disposiciones.

Los gastos de ejecución, son las cantidades liquidas percibidas por las autoridades fiscales, en base a una tarifa determinada por la ley, con motivo del inicio del procedimiento administrativo de ejecución, comúnmente conocido como embargo.

La indemnización a la que se refiere el último párrafo de la disposición en estudio prevista en el séptimo párrafo del artículo 21 del mencionado ordenamiento, se refiere al hecho de que cuando el cheque recibido por las autoridades fiscales con motivo del entero de alguna contribución, sea presentado en tiempo pero no pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste.

CAPÍTULO III

LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Una vez que en el capítulo anterior, han quedado comentados los diferentes tipos de contribuciones para efectos del Código Fiscal de la Federación, en el presente capítulo analizaremos la facultad más importante de la que gozan las autoridades fiscales para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares.

Para comenzar, es necesario señalar que cuando se trata de actos de carácter administrativo, las autoridades administrativas se encuentran facultadas para proceder en forma directa, esto es, sin intervención de los tribunales a la ejecución de sus propias resoluciones.

Al respecto, el maestro Gabino Fraga en su libro "Derecho Administrativo" establece que la posibilidad de acción directa de las autoridades fiscales "constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas y se funda en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial".³⁴

En nuestro sistema legal, la acción directa de la autoridad administrativa para ejecutar sus propias resoluciones no puede admitirse en principio lisa y llanamente, pues a falta de disposición constitucional que expresamente la reconozca, "su procedencia dependerá de la compatibilidad que guarde con el sistema general de la Constitución y con algunos de sus preceptos especiales que aparentemente la rechazan".³⁵

En efecto, es necesario que esta acción directa de las autoridades administrativas o la facultad de ejecución del acto por parte de dichas autoridades administrativas se encuentre legitimada por la Constitución.

En este sentido, resulta necesario que esté establecido por nuestra Constitución la facultad de las autoridades fiscales para emitir actos administrativos y

³⁴ Gabino Fraga, "Derecho Administrativo", Vigésima Segunda Edición Editorial Porrúa, pág. 282.

³⁵ *Ibíd.*, pág. 283

proceder a su ejecución, sin que medie la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial común.

Así entonces, resulta que, de la correcta interpretación que se efectúe al artículo 16 constitucional podremos notar que en el mismo se justifica la facultad de la autoridad administrativa para ejecutar sus resoluciones sin la intervención de otro poder.

En el caso, y como lo veremos en el siguiente punto, en la citada disposición constitucional no solo se prevé la mencionada justificación, sino las reglas que han de seguirse para la práctica de las visitas domiciliarias.

3.1. LOS CATEOS Y SU APLICACION A LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Dentro del Título III del Código Fiscal de la Federación se encuentran las llamadas "facultades de comprobación de las autoridades fiscales", las cuales se ubican específicamente en el artículo 42 y siguientes.

En el enunciado general del artículo 42 del mencionado ordenamiento, se establecen las facultades de las autoridades fiscales federales, para verificar el cumplimiento de las disposiciones tributarias, determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como para investigar la posible comisión de delitos fiscales.

Las visitas domiciliarias, constituyen el medio más eficaz con el que cuenta la autoridad para conocer la situación fiscal de las personas o empresas, es decir, por medio de este procedimiento las autoridades pueden verificar si se da el debido cumplimiento a las obligaciones fiscales por parte de los particulares, y en tal virtud determinar las contribuciones omitidas e imponerles las sanciones que, en su caso, procedan.

Ahora bien, nuestra Constitución establece que las autoridades administrativas, en la práctica de visitas domiciliarias, deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las mismas formalidades prescritas para los cateos.

Al respecto, el noveno párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna establece lo siguiente:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales,

6.- Al concluir la visita, deberá de levantarse un acta circunstanciada que deberá ser firmada por los testigos y el visitado.

Asimismo, en los términos de este artículo, la autoridad administrativa al practicar la visita domiciliaria, debe sujetarse a las leyes respectivas, que en el caso, sería el Código Fiscal de la Federación, con excepción de la materia aduanera, en la que las facultades de comprobación están previstas por la Ley Aduanera; de tal forma que, al practicarse una visita domiciliaria, debe de estarse a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación o por la Ley Aduanera.

Al respecto, considero importante transcribir lo sostenido por la licenciada Lomelí Cerezo, la cual establece que: "...en sus términos generales, la omisión de los requisitos constitucionales, aunque la ley secundaria no los exija, produce la invalidez del acta relativa a la visita y, consecuentemente su falta de valor probatorio en relación con las infracciones que se consignan en ella, de lo que resulta también la ilegalidad de las sanciones aplicadas con base en dicha acta".³⁷

Una vez que han quedado asentados brevemente los requisitos constitucionales que deben satisfacer las autoridades administrativas al llevar a cabo las visitas domiciliarias en relación con lo previsto para los cateos, en el siguiente punto se analizará la práctica de las visitas domiciliarias en relación con lo previsto específicamente para ello en el Código Fiscal de la Federación.

3.2. LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Como lo señale anteriormente en el punto 3.1 del presente Capítulo, el Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento que regula la práctica de visitas domiciliarias, y en su artículo 42, fracción III, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para:

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

Dentro del propio Código Fiscal se establecen y detallan en los artículos 44, 45 y 46, las reglas para poder llevar a cabo las visitas domiciliarias las cuales principalmente son las siguientes:

³⁷ Margarita Lomelí Cerezo, *"El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal"*, Compañía Editorial Continental, México 1961, pág. 124.

- a) Mandamiento escrito (orden de visita) emitido por autoridad fiscal competente.
- b) La visita deberá realizarse en el lugar señalado en la orden de visita.
- c) Identificación de los visitadores y nombramiento de testigos.
- d) Ejercicio o período a revisar
- e) Levantamiento del acta circunstanciada.
- f) Firma del acta por el visitado, visitadores y testigos
- g) Levantamiento del acta final.
- h) Firma del acta final por el visitado, visitadores y testigos.

Por consiguiente, pretenderé analizar cada uno de los requisitos antes señalados, dividiendo a la visita domiciliaria en sus diferentes etapas:

3.2.1. Inicio de la visita

La orden de visita es el documento que expide la autoridad fiscal competente, en razón de las facultades que le han sido conferidas en el propio Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por virtud del cual ordena a los inspectores adscritos a la dependencia de que se trate, la práctica de la visita domiciliaria, debiéndose establecer en la misma los requisitos que marca el artículo 16 constitucional y el Código Fiscal de la Federación.

La orden de visita es el documento habilitante para que se pueda practicar la visita, ya que sin ella carecería de validez, en virtud de ser un requisito prescrito por el artículo 16 constitucional, el cual señala que la orden de visita deberá ser por escrito y sólo la autoridad administrativa competente la podrá expedir. (Debe recordarse que se aplican las mismas formalidades previstas para los cateos).

Fundamentación legal y contenido

La orden de visita debe estar debidamente fundamentada, es decir, debe expresar con precisión los preceptos legales aplicables para la práctica de las mismas, los cuales como lo mencionamos son los artículos 16 constitucional; 31 fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los artículos 42, 43, 44, y 46 del Código Fiscal de la Federación; y en su caso el artículo 49 del mencionado ordenamiento, según el tipo de visita, así como el artículo que corresponda del Reglamento Interior del

Servicio de Administración Tributaria, dependiendo de la unidad administrativa que practique la visita.

El contenido de la orden de visita nos lo proporciona el artículo 43, del Código Fiscal, el cual se complementa con el artículo 38, que señala los requisitos que deben reunir los actos administrativos.

El artículo 38 señala que “Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito

II.- Señalar la autoridad que lo emite

III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.”

A su vez, el artículo 43 señala que “En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita.

II. 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. 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”.

Sobre el particular, la jurisprudencia publicada en la página 53 de la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación No. 36, de diciembre de 1990, establece lo siguiente:

“ORDENES DE VISITA. DEBEN 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 sólo de esa manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 constitucional de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben ajustar 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 deben de señalar los objetos que se buscan. Por lo cual las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben sujetar a las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos se encuentra, precisamente, que en las órdenes de visita a que se refiere al 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 es el que se “verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deban) usted(es) responder en forma directa, solidaria y 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”.

Una vez expedida la orden, los inspectores comenzarán la visita a partir de la fecha señalada en la propia orden, dirigiéndose al lugar señalado por la fracción I del artículo 44 la cual señala que “la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita”.

3.2.2. Entrega de la orden de visita

Los inspectores deben constituirse en el domicilio del sujeto pasivo o contribuyente visitado señalado en la propia orden de visita y requerir su presencia o la de su representante legal, ya que la diligencia debe entenderse con cualquiera de los dos. Cuando no se encuentre el visitado o su representante, los inspectores dejarán citatorio con la persona que se encuentre para que se les espere a una hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si al día siguiente no se encuentra, se iniciará la visita con quien se encuentre en el lugar visitado (artículo 44, fracción II).

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el criterio de que si la visita no se entiende con el visitado o su representante legal, tal situación debe de hacerse constar en las actas de verificación, y en tal virtud la visita se entenderá con la persona que se encuentre al frente del establecimiento.

La finalidad perseguida con la entrega de la orden es evidente: únicamente así puede el afectado conocer en forma íntegra, cabal y plena, el contenido del mandamiento y constatar si éste reúne o no los requisitos necesarios para poder transgredir en la privacidad del particular visitado, entre ellos, la existencia misma del mandamiento, su fundamentación y motivación, el señalamiento del destinatario del acto, de la competencia de quien lo emite, las obligaciones de que se trate la verificación, los encargados de practicarla, etc., para que el visitado esté en posibilidad de alegar y probar en el ejercicio de su defensa, lo que a su derecho convenga si se quiere que la garantía de audiencia sea realmente efectiva.

Análogo punto de visita ha sostenido el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, como se desprende de la tesis que enseguida copiamos, cuyos postulados son aplicables a toda clase de visitas domiciliarias:

“REGLAMENTO GENERAL PARA ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES Y DE ESPECTACULOS PUBLICOS EN EL DISTRITO FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCION III DE SU ARTICULO 31. LA ORDEN DE VISITA DEBE SER ENTREGADA Y NO SOLAMENTE MOSTRADA AL VISITADO.- De conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales, todo gobernado goza de las garantías de audiencia y de seguridad jurídica frente a la actuación del poder público. Gracias a la primera, el particular tiene un derecho a ser oído antes de la realización de un acto de privación, a la vez que tiene un derecho genérico a la defensa que se manifiesta comúnmente en la promoción

de recursos, juicios ordinarios, o inclusive del juicio de amparo. Por efecto de la segunda, todo acto de molestia debe estar precedido de un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Tratándose particularmente de las visitas domiciliarias, las garantías de seguridad jurídica son más intensas pues comprenden requisitos adicionales a las que se observan en cualquier acto de molestia en aras de la protección al domicilio, los que consisten en la orden de visita escrita que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, y los objetos que se buscan, y en el levantamiento de un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, ante su negativa, por la autoridad que practique la diligencia, así como las demás formalidades que prevean las leyes aplicables. En este último supuesto, la formalidad perseguida por el Constituyente al disponer la existencia de un mandamiento escrito que contenga la causa legal del procedimiento (en este caso la orden de visita) no puede entenderse satisfecha con la simple exhibición del documento ante el administrativo afectado por el acto de molestia, sino que **es indispensable que tal documento se le entregue para que pueda decirse que se han acatado debidamente las garantías de seguridad y de audiencia.** Para comprender esta afirmación, es preciso considerar que las garantías individuales -entre las cuales se incluyen las de audiencia y seguridad jurídica-, se consagraron no en favor de la autoridad sino en favor del gobernado, por cuanto limitan la actuación de los órganos del poder público para garantizar así el respeto a los derechos subjetivos públicos de los individuos. Admitiéndose entonces que las garantías individuales conceden a los gobernados derechos oponibles a la autoridad, en beneficio de sus libertades públicas, en este caso al domicilio, y que la existencia de un mandamiento estricto que contenga la causa legal del procedimiento es, sin duda, una gran garantía individual, resulta evidente que esta exigencia no puede consistir simplemente en la exhibición de la orden de inspección al visitado, pues ello no le produciría ningún beneficio ni le aseguraría al ejercicio de sus libertades. La actitud de mostrar la orden de visita no permite que el afectado conozca con certeza el contenido del documento y, por ende, la causa legal del procedimiento, ni tampoco le proporciona los medios

para hacer efectivo su derecho genérico a la defensa pues al desconocer con detalle el contenido de la orden, mal puede impugnarlo en lo que se refiere a la competencia de la autoridad que lo emite, a la fundamentación y motivación del acto o a los datos que deben aparecer insertos, dado que para hacerlo tendría que confrontarlo con todo cuidado con las normas jurídicas aplicables al caso. De este modo, si el documento no tuviera por destino ser entregado al particular, carecería de sentido la exigencia de que constara por escrito, ya que la única utilidad que podría tener sería la de obrar como constancia escrita en los expedientes administrativos de los archivos de la Administración, lo que resultaría a todas luces ilógico, pues seguramente el Constituyente no estuvo interesado en consagrar, con tal rango, una regla de eficacia puramente operativa o de trámite administrativo interno. Por el contrario, la finalidad de los preceptos constitucionales es la de que el documento trascienda al exterior de la Administración en favor del particular, en forma que éste pudiera conocer detalladamente su contenido y, por consiguiente, estuviera apto para combatir el mandamiento a través del recurso o medio de defensa procedente, por incompetencia, por falta de fundamentación o motivación o bien por vicios de forma. En mérito de lo anterior, resulta claro que el artículo 32 fracción III, del Reglamento General para Establecimientos Mercantiles y Espectáculos Públicos en el Distrito Federal que autoriza a la autoridad administrativa a mostrar simplemente la orden de visita, sin obligarla a entregarla, es inconstitucional por desconocer las garantías de audiencia y de seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales. Por último, cabe aclarar que no desvirtúa esta conclusión la circunstancia de que el artículo tildado de inconstitucional, en su fracción V, otorgue al visitado un plazo para que alegue y ofrezca las pruebas que a sus intereses convenga, pues de esa manera no se alcanzan los propósitos del constituyente, según ha quedado demostrado con antelación”.

Amparo en revisión 3/96.- Manuel Salazar Naranjo.- 22 de abril de 1986.- Mayoría de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Disidente: Samuel Hernández Viazcán.- Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos. (Semana Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo 205 - 216, Sexta Parte, pág. 209).

Sin embargo, puede llegar el caso de que el visitado se niegue a recibir la orden de visita, se niegue a que se practique la misma e incluso se niegue a firmar el acta final. En estos términos como antes lo señalamos, y como lo establece la fracción VI del artículo 46, tal situación se deberá asentar en la propia acta que al efecto levanten los visitadores, sin que tal situación afecte la validez o valor probatorio de esta última.

3.2.3. Identificación de los visitadores y nombramiento de testigos

En términos de la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal, al iniciarse la visita deben identificarse los visitadores ante la persona con quien se entiende la diligencia.

A continuación, se debe requerir al visitado para que nombre a dos testigos. En caso de que el visitado no los designe o los testigos designados por él no acepten servir como tales, los visitadores deberán designarlos, haciéndose constar dicha situación en el acta que se levante y esta circunstancia no invalidará los resultados de la visita. (artículo 44, fracción III).

A mi juicio, la designación de los testigos, va mas allá de una simple formalidad, pues dicho acto se eleva a la categoría de solemnidad. Desde de ese punto de vista, el legislador ha querido que la voluntad del visitado o de la persona con quien se entiende la diligencia de la visita se haga presente al designar los testigos que participarán del acto, y de esta manera alentar al visitado a participar en el control de los actos de las autoridades.

Ahora bien, por cuanto hace al requisito de la identificación de los visitadores, cabe mencionar que dicho acto persigue no sólo evitar posibles suplantaciones de los mismos en perjuicio del particular, pues no basta que los visitadores designados en la orden acudan efectivamente a practicar la visita, sino que es indispensable que además de su persona identifiquen también sus cargos y que éstos los faculten legalmente para desahogar la diligencia de conformidad con las disposiciones a las que hice referencia en los puntos anteriores de este Capítulo.

Esto es así, porque la inspección domiciliaria constituye una manifestación de la soberanía del Estado y, en tal virtud, sólo las autoridades y sus agentes pueden llevarla a cabo, entendiéndose por las primeras a los órganos de la administración pública central o centralizada que tienen dentro de su ámbito de atribuciones facultades para ordenar la práctica de las visitas, vinculado a aquella con el particular en el sentido de obligarlo a soportar la presencia de extraños en su esfera de privacidad, y los segundos a quienes investidos por el poder público intervienen en la fase ejecutiva del mandamiento.

Sobre la ineludible importancia de este punto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió:

“IDENTIFICACION DE LOS AUDITORES FISCALES EN LA PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS, SU NECESIDAD Y ALCANCES.- Tratándose específicamente de autoridades que practiquen diligencias de auditoría fiscal, es incuestionable que la protección de la seguridad jurídica de los gobernados (plasmada en el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación particularmente en su fracción II), tiene el propósito de dar a conocer al visitado, cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia atribucional o delegada de quienes intervienen en diligencias de naturaleza tal como de la que se trata, y precisamente emanada, en parte, esa necesidad de identificación, de la obligación legal de proteger al visitado en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas e inspección de visita puede derivar una posibilidad de afectación a los intereses jurídicos de aquél por lo que mediante la identificación del funcionario o autoridad que practique la diligencia, se conoce su calidad o características personales (personalidad), la certeza de que aquél representa a un órgano gubernativo que está legalmente facultado para ordenar o realizar, representando al Estado las funciones propias de autoridad que se le encomiendan por la Ley (representación); finalmente que a su vez tiene facultades (cuestión de competencia) bien propias, o bien delegadas (en base, en el caso, a una orden de visita) para practicar legalmente las diligencias en mención. Por lo que así las cosas no basta que en el acta que se levante al efecto, simplemente se diga que el personal actuante se identificó “ante el visitado”, mediante la credencial relativa, máxime si se tiene en cuenta asimismo, lo dispuesto por la fracción V del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, inicialmente señalado, en lo referente a la forma en “que deben practicarse dichas diligencias, de lo anterior se sigue que la identificación cuestionada por ser un hecho que las integra, debe hacerse constar en forma detallada”. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 132 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal).

Por otra parte, es en interés también del fisco que los visitadores tienen, con la gravedad y profundidad que el caso requiere, el deber de identificarse, ya que en orden a la defensa de su libertad y patrimonio, los particulares pueden impedir que actúen si la identificación no es plena, frustrándose así el objeto de la visita.

Llama la atención lo dispuesto en la mencionada fracción III del artículo 44, en el sentido de que el hecho de que los visitadores designen a los testigos deberá hacerse constar en "el acta que se levante" pero, ¿cuándo se levanta el acta?. En los términos del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, deben levantarse actas parciales y un acta final al concluirse la visita, pero que sucede si la visita se prolonga demasiado, ¿cómo es posible que después de varios meses de visita, las personas que intervinieron en la diligencia recuerden si tal persona era el testigo o si éste fue nombrado por los visitadores?.

Ante tal situación, todo nombramiento o cambio debe de hacerse constar en las actas complementarias que al efecto se levanten durante el transcurso de la visita.

Existe la posibilidad de que los testigos sean sustituidos en cualquier tiempo, si no comparecen al lugar donde se está llevando a cabo la visita, por ausentarse de dicho lugar antes de que se concluya la diligencia, o simplemente por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Al igual que cuando se designaron a los primeros testigos, el visitado tiene que designar a otros dos y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a los testigos sustitutos. (Artículo 44, fracción III, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación). Aunque el Código no lo establece, consideramos que igualmente debe hacerse constar esta situación en el acta. En tal virtud, la sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

Por último, es necesario señalar que el inspector que practique la visita no puede actuar al mismo tiempo como testigo. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado en este sentido:

Jurisprudencia Tesis Núm. 27.

"ACTAS DE VISITA. EL INSPECTOR DESIGNADO NO PUEDE ACTUAR SIMULTANEAMENTE COMO TESTIGO. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no prohíbe que los inspectores puedan fungir como testigos, sin embargo, aun cuando no existe esa prohibición expresa, ello se infiere lógicamente puesto que si los testigos de asistencia son los que corroboran lo actuado por el personal designado para llevar a cabo la visita de inspección, de admitirse que los visitadores puedan actuar como tales y a la vez como

testigos, desvirtuarán las funciones propias que a cada uno se les encomienda, ya que ello sería tanto como admitir que el visitado puede ser testigo de sus propios actos. Luego entonces, la interpretación que debe hacerse del precepto constitucional que nos ocupa, es en el sentido de que cuando el visitado se niegue a designar a los testigos de asistencia, el personal autorizado para la práctica de la visita podrá hacerlo en su negativa, pero debe recaer dicha designación en personas distintas a ellos. (Obra de Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo III, Página 89)".

3.2.4. Obligaciones de los visitados en relación con la contabilidad

El artículo 45 del Código se refiere a la obligación que tienen los visitados o sus representantes de permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se practique la visita, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Además, en este mismo artículo, se establecen los supuestos para que los visitadores puedan obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, éstos sean certificados por los visitadores.

Art. 45.-

I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita, se niegue a recibir la orden.

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. 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.

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

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.

VI. 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 amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcialmente o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores, o se impida por medio de cualquier maniobra que se logró el propósito para el cual fueron colocados.

VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada par el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a 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 los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye entre otros, los papeles discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos”.

Ahora bien, por contabilidad se entiende, según el artículo 28 del Código Fiscal en vigor, los sistemas y registros contables, cuentas especiales, libros y registros sociales, la demás documentación comprobatoria de los asientos contables y en general los comprobantes con los que se acredite el cumplimiento las disposiciones fiscales.

En los supuestos antes mencionados, los visitadores deberán levantar acta parcial, señalando estas circunstancias y entregarán al contribuyente una copia de la misma. En dicha acta se deberán precisar los documentos de los que se obtuvieron copias, y con lo anterior se terminará la visita en el domicilio fiscal del contribuyente visitado y se continuará en el domicilio de autoridad fiscal, en donde se levantará el acta final.

En los casos en que los visitadores obtengan copia de sólo una parte de la contabilidad, levantarán acta parcial señalando los documentos de los que obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio del visitado.

Sin embargo, anteriormente el artículo antes transcrito, se refería a los supuestos en los cuales los visitadores podían proceder al secuestro de la contabilidad del contribuyente visitado, los cuales eran exactamente los mismos, pero, insisto, refiriéndose al secuestro de la contabilidad.

Sobre el particular, es necesario señalar que el segundo párrafo del artículo 16 constitucional sólo menciona la posibilidad de que la autoridad administrativa exija la exhibición de los libros y papeles, pero no el secuestro de los mismos.

En efecto, la autoridad administrativa única y exclusivamente está constitucionalmente autorizada para “exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables”. Esto es, constitucionalmente los visitadores sólo pueden requerir que el visitado muestre (“exhiba”) los “libros y papeles, registros, cuentas y sistemas” que sean necesarios para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En este sentido, el Lic. José Fernández y Cuevas establece que “Atento a los términos en que se estructura el dispositivo que nos ocupa, esto es el último párrafo del artículo 16 de la Constitución General, los visitadores deben concretarse a exigir la exhibición y llevar a cabo la inspección correspondiente, sin que en ningún caso estén constitucionalmente habilitados “facultados” o “autorizados” para sustraer los documentos y papeles relativos del domicilio señalado en la orden para practicar la diligencia en cuestión. Toda inspección deberá llevarse al cabo precisamente en dicho domicilio”.³⁸

Por lo anterior, y toda vez, que el anterior artículo 45 del Código Fiscal de la Federación no se apegaba al mandamiento constitucional, fue reformado para concordar con la norma superior que es nuestra Constitución.

Independientemente de lo anterior, y regresando a las obligaciones del visitado en relación con el acceso a la contabilidad durante la auditoría, cabe mencionar que si durante el desarrollo de la visita, para continuar con sus actividades el contribuyente llegase a requerir de algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que hubieran sellado los visitadores, se le permitirá extraerlos, ante la presencia de estos últimos, quienes podrán sacar copia del documento.

El aseguramiento de la documentación que no por parte de las autoridades se efectuará siempre y cuando no se impidan las actividades del visitado, entendiéndose

³⁸ José Mauricio Fernández y Cuevas, “*Visitas Domiciliarias para efectos fiscales. Aspectos Constitucionales*”, DoFiscal Editores, México 1983, páginas 156 y 157.

que no se impide la realización de actividades del visitado cuando se asegure contabilidad o correspondencia no registrada en contabilidad, que no esté relacionada con el mes en curso y los dos anteriores.

Ahora bien, si con motivo de las facultades de comprobación, de las autoridades fiscales, los visitadores solicitan datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, estos contarán con los siguientes plazos para proporcionar informes, según lo dispuesto en el inciso H. de la Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, editada por la Administración General Jurídica de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria:

- Seis días contados a partir del siguiente a aquél en que se notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que debe tener en su poder el contribuyente, y se los solicitan durante el desarrollo de la visita.

- Quince días contados a partir del siguiente a aquél en que se notificó la solicitud respectiva en los demás casos. El plazo de quince días se podrá ampliar por la autoridad fiscal por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

- Los libros y registros que formen parte de la contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema del registro electrónico”.³⁹

Al igual que lo mencione cuando me referí al secuestro de la contabilidad, el ejercicio de la facultad de los visitadores para asegurar la contabilidad queda sujeto a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, por lo que los visitadores deben razonar adecuadamente la necesidad de la medida, invocando correctamente las circunstancias del caso, apreciado debidamente los hechos y respetando las reglas de la lógica, dado que nuestro orden legal no contempla, en principio, la existencia de facultades discrecionales absolutas, por virtud de las cuales las autoridades puedan afectar a los particulares sin tener que dar explicación alguna de sus actos.

Es incontrovertible, de acuerdo al texto legal, que los visitadores pueden, con la salvedad apuntada, ejercitar en cualquier momento del curso de la visita, y no

³⁹ Servicio de Administración Tributaria “*Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado*”, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, marzo de 1998, página 8.

necesariamente al inicio de ésta, la facultad de que se trata, siempre y cuando, funden y motiven adecuadamente su determinación, debido a que el artículo 16 Constitucional exige que todo acto de molestia exprese ineludiblemente, desde el momento mismo de su emisión, los fundamentos legales que le dan sustento jurídico así como las razones por las que se actualiza en el caso el presupuesto previsto por la norma; deber cuyo cumplimiento no se puede excusar por el hecho de que la ley otorgue la facultad que se ejercite.

Adicionalmente, importa destacar que la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, se puedan dejar en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, sin embargo, para que esto suceda es condición indispensable que se formule inventario previo de los mismos y se levante el acta parcial correspondiente.

3.2.5. Los papeles de trabajo

De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, “Se llama ‘Papeles de Trabajo’ al conjunto de cédulas y documentos en que el auditor, inspector o visitador registra los datos e informaciones obtenidas en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en caso necesario, la descripción de las mismas pruebas”⁴⁰.

Pero, con todo y su innegable carácter de registro de datos e informaciones conocidos por los auditores como consecuencia del análisis de la contabilidad del visitado, los papeles de trabajo no pueden tener el carácter de actas de visita, si en su formulación no se observan los requisitos mínimos exigidos para el levantamiento de éstas.

Requisitos que deben satisfacer para ser considerados parte del acta de visita.

Para la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, (atendiendo al texto de diversas tesis de jurisprudencia), los papeles de trabajo anexos a un acta de visita serán parte de ésta y, consiguientemente, los hechos asentados en los mismos tienen igual valor que los consignados en el acta, cuando reúnan tan sólo las siguientes dos condiciones: *que de ellos se haya entregado copia al visitado y estén firmados por el personal que practicó la visita*, requisitos que a mi juicio resultan insuficientes, porque si bien el acta de la visita podrá integrarse por un número indeterminado de actas parciales, y no hay ninguna razón válida para oponerse a considerar a los papeles de trabajo como actas parciales, el criterio en comento pasa por alto que las actas deben extenderse siempre ante la presencia de los testigos y ser firmadas por todos los que intervengan en la diligencia,

⁴⁰ Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, “*Conceptos Generales*”, Publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Octubre de 1956. No. 2.

además de expresar las circunstancias de tiempo, lugar y modo, que se relacionen con su elaboración.

Así, desde mi punto de vista, son condiciones imperativas para que los papeles de trabajo puedan considerarse parte del acta de visita las siguientes:

1. Que expresen el lugar, con especificación del domicilio, y fecha en que se extiendan.
2. Que indiquen la hora de su inicio y término.
3. Que señalen el nombre del funcionario que los formula y, en su caso, del supervisor, mismos que deberán tener el carácter de visitantes en la diligencia respectiva.
4. Que consignen los antecedentes de la actuación y hagan constar que los datos e informaciones que registran previenen de documentos que el auditor que los formuló tuvo a la vista, describiéndolos con precisión.
5. Que manifiesten que los testigos de la visita concurrieron a su levantamiento.
6. Que sean firmados por el visitador que los formuló, los testigos y el visitado.
7. Que se deje copia de ellos a la persona con quien se entienda la diligencia.

Tales exigencias no constituyen pretensiones o requisitos no señalados en las disposiciones que regulan las visitas domiciliarias, en las que no encontramos referencia alguna a los papeles de trabajo; pero si se quiere que ellos y el acta de la diligencia integren una sola actuación jurídica, aunque no guarden unidad documental, deben satisfacer las formalidades requeridas para la validez del acta. Estas limitantes están implícitas en la consideración de los papeles de trabajo como parte del acta de visita, ya que sería absurdo reconocerles la misma naturaleza y no sujetarlas a idénticas restricciones.

Es oportuno citar en apoyo a lo anterior, la tesis emitida por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que transcribimos a continuación:

“ACTAS DE VISITA. LOS PAPELES DE TRABAJO QUE LA INTEGRAN DEBEN REUNIR LOS MISMOS REQUISITOS DE VALIDEZ DE AQUELLAS.- No pueden considerarse que los papeles de trabajo, anexos a una acta de visita, sean válidos sólo por el hecho de formar parte integral de ésta, ya que como contienen datos y circunstancias que afectan el resultado de la misma, es decir, como pueden trascender en la liquidación que se formule como consecuencia de la visita, deben reunir los requisitos y formalidades

mínimas que se exigen para la validez de un acto de autoridad, que en este caso, serían los actos vinculados con la visita domiciliaria”.

Amparo en revisión 246/89.- Secretario de Hacienda y Crédito Público. (Yucatán Travel, S.A.) 30 de marzo de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Mario Pérez de León Espinosa.- Secretaria: Adela Domínguez Salazar. (Semana Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III, Segunda Parte - 1, pág. 50).

Resulta perfectamente claro, en consecuencia, que los requisitos exigidos para las actas de visita igualmente aplican para los papeles de trabajo; ni duda cabe que éstos se deben levantar precisamente en el domicilio señalado en la orden de visita (sin que sea válido formularlos en otro domicilio), ante la presencia de los testigos de la diligencia, por cualquiera de los visitadores designados en la orden (previa identificación ante la persona con quien entiendan la actuación), en razón de que son los únicos a los que pueden constar los hechos u omisiones que se registren en tales documentos, firmando al final el visitado y los testigos.

Hay que agregar que por virtud del principio de unidad de acto, en relación con el principio de seguridad jurídica, los papeles de trabajo no pueden constituir, siquiera, notas o memoriales para que los visitadores perfeccionen sus contenidos y los concentren posteriormente al acta, porque, como espero haber manifestado, el principio en examen no permite que los visitadores confíen en su memoria, ni que se sirvan de artificio alguno, para dar después expresión escrita a los hechos que reseñan.

Las consideraciones hechas valer anteriormente nos suministran base para creer desacertada la siguiente decisión de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, acerca del valor probatorio de los papeles de trabajo, según la cual, la autoridad tiene la carga de la prueba de que los papeles de trabajo contienen observaciones derivadas de la documentación del visitado, cuando éste niegue lisa y llanamente tal hecho:

“CARGA DE LA PRUEBA.- Para que opere la presunción legal de que las observaciones contenidas en los papeles de trabajo de un acta de visita domiciliaria se refieran a la documentación contable de un determinado contribuyente, cuando dichos papeles de trabajo sirvieron de base a la autoridad para liquidar un crédito fiscal, es necesario que la demandada pruebe el supuesto esencial de dicha presunción exhibiendo los referidos documentos. Por consiguiente, cuando la parte actora en

un juicio niegue lisa y llanamente que los papeles de trabajo contengan observaciones derivadas de su documentación contable, la carga de la prueba recae en la autoridad que los formuló, conforme a los artículos 68 del Código Fiscal vigente y 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles”.

Revisión No. 1519/86.- Resuelta en sesión del 16 de mayo de 1990, por mayoría de 8 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretaria: Lic. Ma. Del Carmen Cano Palomera. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 226 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

La crítica la hago en razón de lo siguiente; si los papeles de trabajo forman parte del acta de la visita por haber sido levantados en cumplimiento con todas las prescripciones señaladas para ésta, tienen, en consecuencia, el mismo valor probatorio del acta, es decir, hacen en principio prueba de los hechos asentados en ellos, por lo que corresponde al visitado en todo caso desvirtuar su contenido. Si tales documentos no observan o, mas bien no satisfacen los requisitos del acta (la carga de la prueba en contrario corresponde a la autoridad) carecen de eficacia y certeza jurídica.

Finalmente, de acuerdo con la fracción VI del artículo 46 del Código, es preciso que se deje copia de los papeles de trabajo al visitado, para que conozca los hechos u omisiones asentados en ellos por los visitadores y en tal virtud esté en posibilidad de alegar y probar en contra lo que a su derecho convenga. De otra manera, se le estaría privando de la oportunidad de defenderse, al dejarlo en situación de no ser oído en un procedimiento que puede llegar a afectarlo, como observa la Sala Superior del mencionado Tribunal al respecto de este punto:

“LIQUIDACION. ES ILEGAL SI SE APOYA EN UNOS PAPELES DE TRABAJO QUE NO SE HICIERON DEL CONOCIMIENTO DEL SUJETO PASIVO VISITADO.- Si una liquidación tiene su fundamento y motivo en unos papeles de trabajo elaborados por los visitadores que llevaron a cabo una visita domiciliaria, pero no se hicieron del conocimiento del sujeto pasivo visitado, tal acto liquidatorio resulta ilegal, pues al no tener conocimiento el contribuyente de los hechos asentados en los papeles de trabajo correspondientes, se le deja en estado de indefensión, máxime si en el acta relativa no quedan asentados los hechos señalados en esos documentos”.

Revisión No.1941/87.- resuelta en sesión de 21 de noviembre de 1990, por mayoría de 5 votos y en contra.-
Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.-
Secretario: Lic. Javier Gómez Cortés. (Tesis citada por
Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 227
en el libro "Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal).

Cabe señalar que, por virtud de la fe pública de que están investidos los visitadores en el ejercicio de sus funciones, en un procedimiento de visita domiciliaria que no se hubiera ajustado a las prescripciones que rigen este tipo de diligencias, la carga de la prueba en contrario de las afirmaciones que los mismos asientan recae siempre sobre el visitado.

3.2.6. Circunstanciación del acta de visita

Las actas de visita que se van levantando en el desarrollo de la visita constituyen un registro sistemático y ordenado de los hechos que van conformando el desarrollo de la misma, que se caracteriza por ser un procedimiento continuo, más o menos prolongado.

La razón de que se obligue por ley a dejar memoria escrita de lo observado por los visitadores, radica en su inmediación con el acontecimiento (personas, lugares, situaciones y cosas) que se reseñan en ella. Se trata de que las palabras sean correspondientes, no sólo directa, sino también inmediatamente, a los hechos que se consignen; que los actos tengan concatenación visible con sus palabras. De otra forma, no se consignarían hechos, sino recuerdos de hechos.

La función de los visitadores consiste en trabajar con hechos concretos, presenciándolos para dejarlos registrados, a fin de dejar preconstituida la prueba de la diligencia para el futuro. En sí, la obligación de los visitadores estriba en recoger continua y ordenadamente los hechos mediante un exacto registro cronológico de los acontecimientos.

El propio artículo 46 fracción I del Código Fiscal señala que en toda visita domiciliaria "se levantará acta en la que se harán constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores", agregando que cuando en el curso de una diligencia de inspección domiciliaria, las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales (fracción IV de las cuales haremos referencia mas adelante con la finalidad de no confundir al lector), las que, en todo caso,

forman parte integrante del acta final de la visita (fracción II); documento que deberá cerrarse al concluir ésta (fracción VI).

Los anteriores conceptos se encuentran inmejorablemente expresados en la siguiente ejecutoria del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

“VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN VARIOS DIAS.- Conforme al artículo 84 fracción V, del Código Fiscal, los visitadores harán constar en el acta los hechos y omisiones observados y “al concluir la visita, cerrarán el acta” haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. Por otra parte, la fracción VII del precepto dice que con las mismas formalidades se levantarán las actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de la visita. De tales disposiciones se desprende que legalmente, al iniciarse una vista, debe iniciarse también el acta relativa, la que se deberá ir levantando a medida que se desarrolla la visita, haciéndose constar lo que se vaya encontrando, y que al final de la visita se cerrará el acta que ya se había iniciado. Pues si el acta debe cerrarse al concluir la visita, esa expresión implica lógicamente que el acta se abrió al iniciarla. Lo que, por otra parte, es necesario tanto para garantizar un mínimo de invasión innecesaria a la privacidad del visitado, como para no dejarlo en estado de indefensión respecto de los hechos que se van encontrado y asentado en el acta. Pues especialmente en una visita que no empieza y termina el mismo día sino que se levanta en días sucesivos, y que en realidad viene a constituir varias visitas sucesivas, o varias invasiones sucesivas a la privacidad del visitado, al concluir cada una de ellas debe quedar levantada la parte relativa del acta. Y si el artículo 16 Constitucional dice, por lo demás, que en los cateos (cuyas formalidades se deben observar en las visitas administrativas) se levantará una acta al concluir la visita, esto no puede entenderse sino referido a cada acto de invasión de privacidad, o sea, si la visita se prolonga varios días, a cada visita diaria, cuyos resultados deben irse asentando en el acta día a día. Luego, en la visita parcial de cada día, en una auditoría que requiera varias, se deben asentar los hechos encontrados ese día, y deben firmar las personas que intervinieron ese día. Y al concluir la visita, se deberá cerrar el acta con las firmas de quienes intervinieron en la visita, con los testigos y el

representante legal, sin que a estas últimas personas se les pueda impedir, por los visitadores, presenciar todos y cada uno de los momentos de la visita, a fin de que puedan testificar y defender sus derechos, respectivamente. Y aunque la fracción IV del artículo 84 establezca que el visitado y los testigos firmarán el acta al concluir, lo que será suficiente para su validez, esto no implica que quienes intervinieron en cada una de las actas parciales, cuando la visita no se realiza en forma continuada en un sólo día, no deben firmar el acta parcial, con las mismas formalidades señaladas para el acta total de la visita. Es decir, si la visita es continua y se termina el mismo día, la regla es que al concluirla la firme el visitado y los testigos. Pero cuando la visita se discontinúa y se practica en días diferentes, cada uno de esos días deberá levantarse un acta parcial o complementaria, con quienes en ella hayan intervenido, sin impedir acceso a la visita a los testigos que él haya designado, cuando sea imputable al propio visitado o a sus testigos, puedan motivar la nulidad de lo actuado, sino que simplemente se tendrá que asentar tal circunstancia en el acta parcial o complementaria. Y si los testigos del visitado no comparecen algún día, ese día deberán ser suplidos por dos testigos designados por la autoridad si el visitado no ofrece otros, en términos de los preceptos que han venido comentado. Pues si las visitas no deben causar molestias innecesarias a los particulares, y en ellas se deben proteger sus intereses a fin de que las autoridades no actúen a su entero arbitrio, cuando se prolonguen varios días se deben prolongar varios días también las tutelas legales de la visita. Sería absurdo e inútil que en una visita que durase varios días, bastara que sólo al principiar y al concluir estuviesen presentes y firmasen el representante de la empresa y los testigos, pues en esa situación todo lo que se hubiese actuado en medio quedaría al arbitrio absoluto de los visitadores, lo que es contrario tanto a la Constitución Federal como al Código Fiscal de la Federación, en los preceptos examinados”.

Amparo directo 944/80.- Pachalo, S.A.- 1° de abril de 1981.- Mayoría de votos.- Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. (Semana Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 145 - 150, Sexta Parte, pág. 301).

Sin embargo, en la práctica se da el caso de que no se levante un acta por cada día que se prolongue la visita. Basta que desde el inicio de ésta, hasta su conclusión, dada la unidad de la misma, se extienda una sola acta que deberá abrirse y cerrarse cada vez que los visitadores realicen alguna actuación en el lugar de la diligencia, o conozcan algún hecho u omisión, y hasta su conclusión definitiva.

Por estas razones, el levantamiento en forma discontinua del acta de visita no es, por sí mismo ilegal, pues, por fuerza, una diligencia que se prolongue días, meses o aún años, tiene que admitir interrupciones (lo contrario sería francamente un absurdo). De ahí que cada interrupción en el levantamiento del acta, debe corresponder necesariamente con las que se produzcan en la propia visita, debiendo consignarse expresamente en la propia acta.

En términos de lo anterior, cabe señalar que el principio de seguridad jurídica, implícito en el requisito de circunstanciación del acta de visita, trae consigo la necesidad de especificar en el propio documento no solamente la hora de la fecha en que comienza a extenderse y la de su conclusión, sino también la de cualquier interrupción y la consiguiente reapertura que ocurra en el curso de la diligencia, para tener la certeza de que los intervinientes y las circunstancias que se consignent realmente concurren, así como para establecer que la actuación se practicó en días y horas hábiles, siendo de esta opinión el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

“VISITAS DOMICILIARIAS ACTA FINAL, OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES DE ASENTAR EN ESTA LA HORA EN QUE SE INICIA, SUSPENDE, REINICIA Y CONCLUYE.- El acta final de visita domiciliaria debe indicar la hora en que se inicia, suspende, reinicia y concluye la diligencia, en cada día que perdure ésta, en atención a que no todas las horas del día son hábiles, sino sólo de las 7:30 a las 18:00 horas, según lo dispone el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, dado que de no señalarse tales extremos, se transgrede la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional, precisamente porque no describe pormenorizadamente en el documento indicado la hora en que se inicia, suspende, reinicia y concluye la visita”.

Amparo directo 1753/88.- Manufactura de Atenas, S.A. - 13 de Nov. de 1988. Unanimidad de votos.- Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.- Secretario: Juan Montes Cartas. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 236 en el libro "Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal).

Por lo demás, como lo habíamos mencionado, no existe impedimento legal para que se levanten las actas que sean necesarias para reseñar hechos concretos observados por los visitadores, pues la continuidad de la visita no es algo que está en constante progreso, sino que implica divisibilidad a lo largo del desarrollo de la diligencia, por lo que se pueden levantar cuantas actas se precisen, pero siempre asociando inmediatamente los hechos con su descripción escrita.

Por lo antes expuesto considero de importancia el plasmar lo sustentado en las decisiones jurisdiccionales emanadas de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que a continuación se transcriben:

“ACTAS DE AUDITORIA. NO SE ENCUENTRAN CIRCUNSTANCIADAS SI NO SE PRECISA LA TOTALIDAD DE LOS HECHOS OCURRIDOS EN EL DESARROLLO DE UNA VISITA DOMICILIARIA.- En los términos del artículo 84, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 1967, en el acta deben hacerse constar los hechos u omisiones observados y, al concluir, los resultados en forma circunstanciada, entendiéndose que cumple con esta formalidad si se detalla el procedimiento seguido para determinar los ingresos omitidos; por tanto, si los visitadores, en el acta final de auditoría, omitieron consignar el método utilizado para observar una determinada cantidad, y prescindieron de señalar qué documentación de la visitada les sirvió de base para determinar las contribuciones omitidas, tal acta de auditoría no se encuentra debidamente circunstanciada y por lo mismo resulta ilegal y, por vía de consecuencia, todos los actos que deriven de ella”.

Revisión No. 1736/85.- Resuelta en sesión de 14 de noviembre de 1990, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretaria Lic. Esperanza M. Pérez Díaz. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 240 en el libro "Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal).

“ACTAS DE VISITA. DEBEN DETALLARSE LOS MEDIOS POR LOS QUE LOS VISITADORES CONOCIERON LAS INFRACCIONES IMPUTADAS AL VISITADO.- Para considerar que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 16 Constitucional en materia de visita domiciliaria, deben asentarse en forma detallada los medios por los que los visitadores conocieron los hechos u omisiones constitutivos de las infracciones imputadas al visitado, pues en caso contrario, por no cumplir con el requisito formal precisado, carecerán de validez las actas mencionadas”.

Revisión No. 1709/86.- Resuelta en sesión de 27 de octubre de 1988.- por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. Rolando G. Magaña Herrejón. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 241 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

“IMPUESTO PREDIAL. ARRENDAMIENTO PRUEBA DE INSPECCION E INTEGRACION DE DOCUMENTOS PUBLICOS.- Si del texto de la inspección aparece la afirmación del valuador de que cierta persona era inquilina de la casa de la actora y que pagaba por concepto de renta cierta cantidad mensual, pero en ninguna parte de dicho documento aparece señalada la fuente de información o el medio por el que el valuador obtuvo esos datos, en esas condiciones no puede quedar probado, con la simple información dogmática del valuador, el contenido de la multicitada inspección. Los documentos públicos sólo pueden hacer fe de su contenido, conforme a los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletoriamente aplicable, cuando las afirmaciones que en ellos se contienen se refieren a hechos directamente percibidos o encontrados, pero no quedan en esa situación las afirmaciones dogmáticas que haga de hechos que no se ve cómo hayan llegado a su conocimiento. Y sólo en el caso de que en dicho documento se hubieran

hecho constar los datos que razonablemente apoyaran tal afirmación, podría estimarse que era a cargo de la actora probar en contrario de los datos mencionados”.

Revisión Fiscal RF-909/1970(473/1963).-Raquel Amalia Martínez Fajardo.- Marzo 30 de 1971.- Unanimidad de votos.- Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 241 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal).

“ACTAS DE VISITA. SU CIRCUNSTANCIACION.- De conformidad con el artículo 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor, de toda visita domiciliaria que practiquen las autoridades fiscales deberá levantarse acta debidamente circunstanciada en la que se expresen los hechos y omisiones observados durante la visita y que puedan servir de base a la autoridad para la determinación de diferencias fiscales a cargo del visitado. En consecuencia, la autoridad deberá abstenerse de emplear términos genéricos que impidan al gobernado conocer en forma concreta cuál es la infracción cometida y por qué se llega a esa conclusión, ya que sólo de esta manera podrá impedirse que quede en estado de indefensión frente al poder del Estado”.

Revisión No. 596780.- Resuelta en sesión de 13 de junio de 1989, por mayoría de 7 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 242 y 243 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal).

Cabe destacar que la ausencia de circunstanciación no trae aparejada indefectiblemente la invalidez de la diligencia en su integridad, cuando recae sobre aspectos que por su índole no trasciendan a la legalidad de toda la visita. Así lo ha sostenido el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito:

“ACTAS DE AUDITORIA, INSUFICIENTE CIRCUNSTANCIACION DE LA FINAL. NO INVALIDA LA TOTALIDAD DE LA VISITA.- El hecho de que un acta final de auditoría esté insuficientemente circunstanciada en cuanto a una parte de la misma, como sucede cuando en ella se revisa lo relativo a diversos impuestos, o se rechazan diferentes partidas de un mismo impuesto, no la hace ilegal en su totalidad, si el vicio que se le atribuye no es de aquellos que por su naturaleza pudiera incidir en la legalidad de la visita en general”.

Amparo en revisión 842/89.- Compañía de las Fábricas de Papel de San Rafael y Anexas, S.A. de C.V.- 10 de octubre de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez.- Secretario: Marcos García José. (Semanao Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo V, Segunda Parte - 1, pág. 40).

Por último, es necesario poner en relieve que no puede aceptarse el requisito de circunstanciación cuando dicho documento se estructure con base a formularios que contienen, previamente impresas, diversas circunstancias supuestamente acontecidas en el curso de la diligencia a los que se les da el carácter de hechos ciertos y verificados, asegurándose de esta manera la consignación de los mismos en el acta aun antes de que se expida siquiera la orden de visita.

Evidentemente, aunque un acta “levantada” en tales condiciones no deja de ser un documento público, no puede hacer prueba plena en lo referente a los hechos preimpresos toda vez que el visitador lógicamente está imposibilitado de dar testimonio de que tales hechos ocurrieron en su presencia, cuando ya venían de antemano incorporados al texto, por lo que en la práctica se considera la simple negativa del visitado para desvirtuarlos de acuerdo con lo sostenido por la Tercera Sala Regional Metropolitana, al resolver bajo la instrucción de la Magistrada Silvia Eugenia Díaz Vega el juicio de nulidad 1323/85, ocasión en que se sostuvo lo siguiente:

“. . . de lo que quedó transcrito se desprende que la autoridad no desvirtuó la negativa de la hoy actora en el sentido de que el inspector no se identificó, pues simplemente se concretó a decir lo que ya previamente se encuentra impreso en el acta de visita referida, lo que a juicio de esta Sala resulta violatorio de las garantías de legalidad y seguridad jurídicas tuteladas en favor de los gobernados por el artículo 16 Constitucional, toda vez

que si el “machote” del acta de inspección donde se hacen constar hechos trae impresa de antemano la leyenda en la que se hace constar una supuesta identificación, es obvio que no se desvirtúa la negativa de la actora en ese sentido, máxime que al desahogarse la prueba testimonial, el C. Roberto Gutiérrez, concretamente al dar contestación a la pregunta dos del interrogatorio respectivo manifestó que sí sabe y le consta que el Gerente de la Sucursal Venustiano Carranza le solicitó al inspector que se identificara como tal, habiendo presentado únicamente el oficio de comisión, entonces aun y cuando el acta de inspección resulte ser un documento público no es verdad que hagan prueba plena los hechos en ella consignados, máxime que la cuestión relativa a la identificación del inspector ya venía impresa desde antes de que realizara la inspección, por lo que no son de tomarse en cuenta los argumentos de defensa que al respecto aducen las autoridades demandadas al producir la contestación a la demanda, no encajando al caso concreto las tesis que invocan dichas autoridades, con las cuales se formó la jurisprudencia No. 91 sustentada por la H. Sala Superior de este H. Tribunal, porque sería suficiente para la validez del acta de visita el que el inspector consignara esa circunstancia ya se contenía en el “machote” que se utilizó en la diligencia de la visita domiciliaria. . .”.

Sin embargo, no podemos dejar de recalcar que los documentos públicos hacen prueba plena y, por tanto, una prueba testimonial no es idónea para desvirtuar su contenido en relación a las formalidades que se observaron durante la práctica de un diligencia, por lo que debe aceptarse como cierto lo que en el documento público se hizo constar, independientemente de que se haya hecho en forma impresa o manuscrita de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles. De igual manera, no podemos dejar de advertir que en términos del artículo 234 del Código Fiscal de la Federación “tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que consten en las actas respectivas”.

3.2.7. Las actas parciales

Una vez, que se ha hecho referencia a la importancia de la circunstanciación de las actas de la visita, en el sentido de constituir un registro sistemático y ordenado de los hechos que ocurren durante el desarrollo de la misma, me

parece pertinente recalcar lo que se entiende por actas, de acuerdo con la fracción IV del artículo 46 del Código.

Como antes lo mencionamos, las actas o actas parciales son aquellas “en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita”. La razón de ser de tales actas parciales responde también a la necesidad de incorporar al documento los hechos a medida que se vayan conociendo.

Para el levantamiento de las actas parciales deben observarse las mismas formalidades exigidas para cuando los hechos de la visita (fracción IV del artículo 46 del Código) a los que hicimos referencia en puntos anteriores.

Sobre el particular, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha dicho:

“VISITAS DOMICILIARIAS. LAS ACTAS PARCIALES RELATIVAS, DEBEN CUMPLIR CON LO REQUISITOS DE FORMA QUE ESTABLECE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- El artículo 16 Constitucional, al establecer los requisitos que deben reunir las actas de visita, no distingue, en primer término, cuáles hechos se deben circunstanciar y cuáles no y, en segundo lugar, tampoco hace distinción alguna respecto de qué actas deben contener el requisito de nombrar dos testigos por el sujeto pasivo cateado y cuáles no, además de que, si bien del texto constitucional sólo se desprende la obligación de levantar un acta cumpliendo, entre otros requisitos, con el de la designación de testigos, en materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación anterior establecía en la fracción VII del artículo 84, con meridiana claridad, que también las actas parciales que se levantaran deberían cumplir con esta formalidad.

Revisión No. 2228/87.- Resuelta en sesión de 21 de septiembre de 1989, por mayoría de 6 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Germán Caseco de la Fuente. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 249 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

En el mismo sentido, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señaló lo siguiente:

“VISITAS DOMICILIARIAS, LAS ACTAS PARCIALES RELATIVAS A, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE FORMA QUE ESTABLECE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- El artículo 16 constitucional al establecer los requisitos que deben reunir las actas de visita, en primer término, no distingue qué actas deben contener el requisito de nombrar dos testigos por el sujeto pasivo cateado y cuáles no; además de que, si bien del texto constitucional sólo se concluye la obligación de levantar un acta, cumpliendo entre otros requisitos con el de los testigos, en materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación anterior establecía en la fracción VII del artículo 84 que también las actas parciales que se levantaren deberían cumplir con esa formalidad, requisitos éstos que prevalecen en el actual Código Fiscal de la Federación y que se encuentran plasmados en la fracción IV del artículo 46 en relación con la fracción III del artículo 44 de dicho ordenamiento. Ahora bien, en los procedimientos de verificación fiscal, tanto las actas parciales como el acta final, deben entenderse como un solo documento sin que importe que la duración de la visita se prolongue por varios días y por tanto, se levanten varias actas parciales hasta elaborar una final. De ahí, que si las actas parciales son inconstitucionales, igual suerte corre el acta final”.

Amparo directo 1074/87.- La concordia, S.A. - 14 de enero de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: Hilario Bárcenas Chávez.- Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz. (S.J.F. Séptima Epoca.Volúmenes 205-216, Sexta Parte, página 559.)

En consecuencia, la falta de cumplimiento de dichos requisitos en cualquiera de las actas parciales traerá consigo la nulidad de la visita y de todas las actuaciones que en ella se originen, como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“ACTAS PARCIALES LEVANTADAS CON MOTIVO DE VISITAS DOMICILIARIAS, FORMALIDADES QUE DEBEN REVESTIR.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 16

Constitucional las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben cumplir los requisitos señalados para los cateos, y los que establecen las leyes respectivas, por lo que si bien del texto constitucional sólo se sigue la obligación de levantar un acta con determinados requisitos al concluir la diligencia, en materia fiscal el Código respectivo establece, en el artículo 46, fracción IV, que también en las actas parciales que se levanten deben cumplirse esas formalidades, por lo que si una resolución se funda en una visita de la que se levantaron actas parciales y acta final, será suficiente para nulificarla que en alguna de ellas no se hayan cumplido los requisitos constitucionales y legales, aunque sí se haya hecho en las demás”.

Revisión No. 1750/87.- Resuelta en sesión del 28 de junio de 1990, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.-
Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.-
Secretaria: Lic. María de los Angeles Garrido Bello.

PRECEDENTE:

Revisión No. 140/75.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1980, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.-
Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitron.-
Secretaria: Lic. Diana Bernal L. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 250 y 251 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

3.2.8. La última acta parcial

Si la inspección domiciliaria continúa hasta que los visitantes llegan a conocer, no a grandes rasgos, sino con todo detalle la situación fiscal del visitado en relación con hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, deberán levantar una última acta parcial en la que harán mención expresa de tales hechos u omisiones, concediendo al visitado un plazo de veinte días para desvirtuar los hechos u omisiones. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que se presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días, por lo que dicho plazo no excederá de treinta y cinco días para que se presenten los documentos, libros o registros que los desvirtúen, teniéndose los mismos por consentidos si antes del cierre del acta final el visitado no presenta los documentos, libros o registros o no señala a los visitantes el lugar en el que se encuentran. (Segundo y tercer párrafo de la fracción IV del artículo 46).

De acuerdo con el artículo 46 A del Código Tributario Federal, las visitas deben concluir en un plazo de 6 meses a partir de la fecha de notificación del acta de visita, sin embargo, no existe un término fijo para determinar la duración de las visitas domiciliarias, pues este podrá ser hasta de 18 meses si el contribuyente visitado recae en las excepciones a las que se refiere el propio artículo 46 A.

3.2.9. El acta final

Inconformidad

Como lo mencione en el punto anterior, una vez levantada la última acta parcial, el visitado cuenta con un término cuando menos de veinte días para presentar las pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos por los visitantes que pueden entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

En este sentido, el particular visitado tiene derecho no sólo de presentar pruebas, sino también alegar lo que a su derecho convenga por escrito, ya que la garantía de audiencia no puede escindirse de manera que el posible afectado solamente tenga el derecho de presentar pruebas, pero no el de manifestar las razones y consideraciones legales en las que se apoyan precisamente en dichas probanzas, lo que simple y sencillamente constituiría un absurdo que no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional de audiencia, cuyo respeto exige, además, que la autoridad se ocupe del estudio de las cuestiones controvertidas y del análisis de las pruebas aportadas, valorándolas de acuerdo a derecho, a efecto de determinar, con el resultado de ese análisis, si se probaron o no y, en su caso, señalar en qué medida los hechos fundatorios de las defensas opuestas desvirtuaron las omisiones consignadas. De lo contrario, carecería de sentido esta posibilidad de audiencia otorgada al particular.

Para corroborar lo anterior, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido las siguientes tesis:

“INCONFORMIDAD PREVISTA EN EL ARTICULO 84, FRACCION VIII DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ES NECESARIO QUE SE ESTUDIEN LAS PRUEBAS DOCUMENTALES PRESENTADAS POR EL PARTICULAR.- La autoridad al emitir las liquidaciones tiene la obligación de tomar en consideración, en caso de que se haya presentado inconformidad contra las actas, todas y cada una de las pruebas aportadas y el resultado de la auditoría. Es decir, vincula a la autoridad a admitir,

desahogar y valorar las pruebas documentales que los particulares, ofrezcan, y, en caso contrario, debe fundar y motivar adecuadamente el desechamiento de las mismas; o el por qué no las considera idóneas para desvirtuar los hechos”.

Revisión No. 1068/83.- Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1985, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 260 y 261 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

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

“INCONFORMIDAD. DEBE HACERSE CARGO LA AUTORIDAD DE TODAS LAS ARGUMENTACIONES VERTIDAS EN LA MISMA.- Si la autoridad liquidadora en el procedimiento administrativo no se ocupa de todos los motivos de inconformidad expuestos en el escrito respectivo presentado en contra de los hechos contenidos en una acta de visita, incurre en una violación que amerita que se declare la nulidad de la resolución impugnada con fundamento en los artículos 238, fracción III y 239, fracción III del Código Fiscal, para el efecto de que subsane dicha irregularidad y se emita la resolución que en derecho proceda”.

Revisión No. 807/80.- Resuelta en sesión de 13 de noviembre de 1986, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 261 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

“VIOLACION DE PROCEDIMIENTOS. SE INCURRE EN ELLAS SI LA AUTORIDAD LIQUIDADORA NO ESTUDIO TODOS LOS ARGUMENTOS DE INCONFORMIDAD EXPRESADOS EN CONTRA DE LAS ACTAS DE AUDITORIA.- En los términos del artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la federación anterior, y 54 del actual ordenamiento, el visitado puede presentar su inconformidad en contra de los hechos asentados en las actas de visita, en consecuencia, la autoridad al resolver sobre éstos, debe estudiar todos los motivos de inconformidad expresados, sin embargo, en el presente caso aparece que la autoridad que emitió la liquidación de impuestos debatidos, omitió el estudio de uno de ellos por lo que, incurrió en una violación de procedimiento, debiéndose declarar la nulidad de dicha resolución para el efecto de que la autoridad se haga cargo del argumento omitido y emita una nueva resolución conforme a derecho proceda”.

Revisión No. 2983/86.- Resuelta en sesión de 5 de abril de 1989, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Victorino Esquivel Camacho. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 261 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

La autoridad esta siempre obligada a precisar en qué consistió el análisis del caso, y a determinar qué eficacia demostrativa tienen las pruebas aportadas, expresando las razones que la llevan a las conclusiones de la resolución, manifestando los motivos en que funde su apreciación para concederles o negarles fuerza de convicción.

“PRUEBAS OFRECIDAS EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD PREVISTA POR EL ARTICULO 84, FRACCION VIII, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Resulta ilegal que la autoridad hacendaria, al emitir una resolución liquidatoria de impuestos, en relación a las pruebas ofrecidas y exhibidas por el particular únicamente mencione que las mismas son improcedentes e insuficientes, sin expresar las razones, motivos o causas que tomó en cuenta para llegar a esa conclusión

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

Revisión No. 660/84.- Resuelta en sesión de 22 de abril de 1986, por mayoría de 7 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Jorge A. Catañeda González. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 262 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

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

Revisión No. 783/86.- Resuelta en sesión de 29 de marzo de 1989, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 262 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

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

“VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO.- El artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación concede a los inconformes con las actas de

auditoría fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el procedimiento administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en él las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente con su inconformidad o, a más tardar, dentro de los treinta días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohíba de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerarlas pruebas ofrecidas por la causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una formalidad procesal que hace nugatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional y que, en lo relativo, respeta el precepto fiscal en comento”.

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

Revisión fiscal 55/79.- Industrias Capri, S.A.- Mayoría de 4 votos. Séptima Epoca, Volúmenes 133-138, Tercera Parte, Pág. 102.

Revisión fiscal 75/79.- A.Y.V.I., S.A.- Mayoría de 4 votos. Séptima Epoca Volúmenes 133-138, Tercera Parte, Pág. 102.

Revisión fiscal 89/79.- Pelletier, S.A. Unanimidad de 4 votos. Séptima Epoca Volúmenes 139-144, Tercera Parte, Pág. 149.

Revisión fiscal 98/79.- Mercería El Porvenir, S.A.- Mayoría de 4 votos. Séptima Epoca Volúmenes 139-144, Tercera Parte, Pág. 149.

Sin embargo, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación reiteradamente ha sostenido que aun cuando la inconformidad constituye una instancia dentro del procedimiento administrativo vinculada con la garantía de audiencia, su razón de ser estriba en controvertir los hechos asentados en actas, ya que será hasta que se emita la resolución que se sustente en tales hechos, cuando el particular podrá hacer uso de defensas de esa índole:

“INCONFORMIDAD EN CONTRA DE ACTAS. SU VERDADERO SENTIDO RADICA EN DEPURAR LOS HECHOS A FIN DE MOTIVAR DEBIDAMENTE LA RESOLUCION QUE LLEGUE A DICTARSE.- Si se examina la naturaleza de la instancia de inconformidad prevista en la fracción VIII (sic) del Código Fiscal de la Federación (de 1967), de acuerdo con las características legales de las actas de auditoría y de las resoluciones que con base en ellas, lleguen a emitirse, se infiere que el único sentido de la misma radica en darle la oportunidad al visitado para que de ese modo la autoridad encargada de emitir la resolución, al depurarse los hechos, mediante el análisis de los planteamientos y pruebas del inconforme, pueda dar la motivación que considere adecuada para que en los términos legales, llegue a determinar algún crédito a cargo del contribuyente. Aún es factible que en la instancia de inconformidad se desvirtúen de tal manera los hechos asentados en el acta que al no existir elementos para la motivación, ya no se dicte ninguna resolución que afecte al inconforme. En este orden de ideas en la instancia de inconformidad carece de razón hacer planteamientos de orden jurídico, en relación a lo asentado en el acta, pues en ésta sólo se contienen hechos y opiniones de los visitadores, por lo que será hasta que se emita la resolución cuando en los medios de defensa procedentes se pueda formular esas defensas de derecho, toda vez que será hasta entonces en que, al incorporarse la decisión de autoridad competente, constituya su fundamentación”.

Revisión No. 406/82.- Resuelta en sesión de 31 de agosto de 1984, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Ma. del Carmen Arroyo Morero. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 264 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

En tal virtud, de plantearse en la inconformidad argumentos de orden jurídico, las autoridades fiscales no tienen obligación de ocuparse de ellos y su falta de estudio no implica violación alguna de procedimiento que afecte el derecho de defensa del particular.

En estos términos, considero que se atenta contra los principios de seguridad jurídica, celeridad y economía que debe inspirar todo procedimiento; el formalismo en el que se apoyan para establecer una defensa mutilada, reducida a cuestiones de meros hechos; tal situación, a mi juicio, debe abandonarse, puesto que únicamente viene a retardar, desde mi punto de vista, la solución final de la controversia, que podría anticiparse, con ahorro de tiempo, esfuerzo, dinero, molestias, etc.

No obstante lo anterior, es necesario señalar que, de no presentarse la inconformidad, teniendo la oportunidad de hacerlo el contribuyente interesado, se tendrán por consentidas las irregularidades, hechos u omisiones consignadas en las actas parciales.

Ahora bien, tanto si se presenta o no inconformidad contra los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, la visita domiciliaria debe concluir con el levantamiento del acta final.

Levantamiento del acta final

De conformidad con lo previsto por el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, se le dejará citatorio al visitado o a su representante legal para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente; si no acudieren a la cita, “el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado”.

Concluido el levantamiento “cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta, de la que se dejará copia al visitado”, y, en el supuesto de que “el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y el valor probatorio de la misma”.

El acta final de visita estará afectada en su validez y carecerá de absoluto valor probatorio cuando, para su levantamiento, en caso de no estar presentes el visitado o su representante, no se les cite para llevar a cabo la diligencia a una hora determinada del día siguiente, a efecto de que, si lo consideran conveniente puedan estar presentes en dicho acto:

“ACTA FINAL AUDITORIA, FORMALIDADES PARA SU LEVANTAMIENTO.- Conforme a lo establecido en el artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, debe considerarse que cuando el personal comisionado estime procedente terminar la visita, se levantará el acta final de auditoría, diligencia que debe entenderse con el visitado o su representante,

por lo que en caso de su ausencia, la autoridad dejará el citatorio respectivo para una hora determinada del día siguiente, a fin de que el interesado tenga oportunidad de estar presente en ese acto, y sólo en caso de que no se cumpla con la cita, los visitadores levantarán o iniciarán el acta final de auditoría ante quien estuviese presente en el lugar visitado, ya que de no hacerlo así, sería nulo lo actuado”.

Revisión No. 136/88.- Resuelta en sesión de 28 de noviembre de 1991, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Gilberto García Camberos.- Secretaria: Lic. Lucila Padilla López. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 280 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

No está por demás señalar que en el citatorio de referencia, debe indicarse con toda precisión la hora del día siguiente en que se levantara el acta final, para no dejar en estado de indefensión al visitado:

“VISITA DOMICILIARIA. DEBE SER CONSIDERADA COMO ILEGAL CUANDO EN EL CITATORIO QUE SE DEJE AL REPRESENTANTE LEGAL NO SE SEÑALA HORA FIJA PARA QUE ESPERE AL VISITADOR A FIN DE CONCLUIRLA.- De conformidad por lo dispuesto por el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación los visitadores, para efectuar el cierre del acta final de la visita que se encuentran practicando, deberán dejar citatorio al representante legal o al visitado cuando éste no estuviere a fin de que los esperen a una hora fija del día siguiente, ya que de no mencionar hora determinada, se dejará al visitado en estado de indefensión ante la imposibilidad de asistir al cierre del acta en cuestión y en consecuencia ésta deberá declararse ilegal”. (46)

Revisión No. 1125/87.- Resuelta en sesión de 20 de marzo de 1990, por mayoría de 8 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez. (Tesis citada por Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, pág. 280 en el libro “Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”).

Ello debe ocurrir cuantas veces sea necesario, si el levantamiento del acta final no concluye en un sólo día.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 42 y 63 del Código Fiscal de la Federación, en el acta final se le dará a conocer al contribuyente visitado el resultado de la revisión llevada a cabo y, así mismo, los hechos que llevaron a motivar la determinación de las contribuciones omitidas y sus accesorios y/o la imposición de sanciones por las infracciones fiscales cometidas.

Por último, de acuerdo con lo dispuesto en la fracción IV del multicitado artículo 46, una vez levantada o cerrada el acta final, las autoridades no pueden volver a levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita. Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis:

“ACTAS DE AUDITORIA. LAS AUTORIDADES FISCALES ESTAN IMPOSIBILITADAS PARA REABRIR UN ACTA EN LA QUE PREVIAMENTE Y EN FORMA EXPRESA SE HIZO CONSTAR SU CIERRE.- Es verdad que el Código Fiscal de la Federación expresamente no prohíbe que las autoridades fiscales reabran un acta cerrada con antelación; sin embargo, debe descartarse que el principio de legalidad derivado del artículo 16 constitucional se expresa en el axioma legal, consistente en que las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten. Luego entonces, si el código tributario federal, aunque no lo prohíba, tampoco permite a la autoridad reabrir un acta de visita previamente cerrada es inconcuso que lo actuado por las autoridades fiscales, dentro de esa reapertura, es contrario a derecho”.

Revisión fiscal 3/92.- Vicente Muñoz Huerta.- 20 de febrero de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Olivia Heiras de Mancisidor.- Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.

Revisión fiscal 23/91.- Agustín Santillana Zaragoza.- 22 de agosto de 1991.- Unanimidad de votos.- Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zapata.- Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Revisión fiscal 8/91.- Plaza Parisina, S.A.- 17 de mayo de 1991.- Unanimidad de votos.- Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zapata.- Secretario: José de Jesús Echegaray

Cabrera. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL
SEXTO CIRCUITO. (Octava Epoca, Tomo VIII-Julio,
pág.120).

De lo expuesto, así como de lo previsto en el texto de la multitudada fracción IV del artículo 46 del Código, queda complacida la garantía de seguridad jurídica establecida en favor de los gobernados, por lo que cualquier actuación posterior al cierre del acta final requerirá necesariamente de una nueva orden de visita.

Cabe señalar que el presente Capítulo tuvo como finalidad el establecer de manera práctica y concreta, lo que es una visita domiciliaria y el desarrollo de la misma, toda vez que considero indispensable el haber expuesto lo señalado como antecedentes para entrar al análisis de lo que se expondrá en el siguiente Capítulo.

CAPITULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS VISITAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES

4.1. LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA LA VERIFICACION DE LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES

Las visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales aparecen en el Código Fiscal de la Federación en virtud del Decreto por el que se *Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, para entrar en vigor el 1° de enero de 1996.

Cabe señalar que la posibilidad de revisar comprobantes fiscales por parte de la autoridad, desde antes de la reforma, se comprendía genéricamente dentro de las facultades previstas en el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación, consistente en practicar visitas a los contribuyentes y revisar su contabilidad.

Sin embargo, el Código Fiscal no establecía la posibilidad de practicar una visita con ese objeto específico, por lo que las autoridades fiscales no se encontraban facultadas para efectuar visitas de inspección de comprobantes fiscales (aunque, se insiste, podían revisarlos durante una visita domiciliaria normal).

La Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas para el Código Fiscal de la Federación para 1996, a la que antes me referí, se establece la modalidad de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, sin embargo, los comentarios formulados al respecto resultan a mi juicio sumamente pobres, sin darle la importancia que el tema debería revestir.

Lo señalado en dicha Iniciativa sobre el particular, fue un único párrafo en el que textualmente se establece lo siguiente:

“Asimismo, se propone modificar el texto legal para que las visitas domiciliarias que tengan por objeto revisar la expedición de comprobantes fiscales, puedan llevarse a cabo de manera más eficaz. Dada la naturaleza de este tipo de acciones de fiscalización, se propone que, dentro del marco previsto en el artículo 16 constitucional para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales,

este tipo de diligencias puedan llevarse a cabo con quien se encuentre al frente de la negociación o del establecimiento de que se trate.”

A efecto de empezar a estudiar y analizar la disposición objeto del presente trabajo, procederé a ubicarla dentro del propio Código Fiscal de la Federación.

La adición realizada al artículo 42 en virtud del Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, para entrar en vigor el 1° de enero de 1996, donde se establecen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, quedo como sigue:

“Artículo 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 y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. -----

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.”

Al respecto, el antes derogado artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, cobra vida en virtud del Decreto antes mencionado para establecer lo siguiente:

“Artículo 49.- Para efectos de lo dispuesto en la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizará conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales de los contribuyentes, donde realicen enajenaciones o presten servicios, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba de practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos: si estos 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 inspección.

IV. En toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales se levantara acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia se niega 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; dándose por concluida la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente”.

De la simple lectura que se realice del precepto antes transcrito, se puede apreciar que el procedimiento para llevar a cabo la visita domiciliaria para la revisión de comprobantes fiscales, es bastante parecido al previsto en los artículos 44 y 46 del Código

Fiscal de la Federación (el cual fue estudiado en el capítulo anterior), en el que se establecen las reglas que habrán de seguirse en el procedimiento previsto para las visitas domiciliarias.

Sin embargo, si prestamos atención a letra del legislador, en el artículo 44 del mencionado Código, notaremos que a diferencia de lo previsto en el artículo 49, pareciese que esta nueva disposición prescinde de la manera en que ha de notificarse la orden de visita para la verificación de comprobantes fiscales, y en particular cuando en el domicilio no se encuentre el contribuyente visitado, caso en el que debiera dejarse un citatorio para que el contribuyente o su representante legal esperen a los visitadores a la hora del día siguiente que se determine para recibir la orden de visita.

Tal y como lo mencionamos anteriormente, aunque esta omisión nos parezca ridícula fue la clara intención que se manifestó en la Iniciativa de Reformas para 1996 y que nos permitimos citar de nueva cuenta en su parte conducente, que establece: “este tipo de diligencias puedan llevarse a cabo con quien se encuentre al frente de la negociación o del establecimiento de que se trate.”

De igual manera, si continuamos analizando las siguientes fracciones del artículo 49 en estudio, en relación con el procedimiento previsto por el artículo 46 para las visitas domiciliarias, podemos notar que parece ser que en todo el procedimiento del nuevo artículo 49 no se contempla la posibilidad de que el contribuyente visitado desvirtúe las conclusiones a las que hubiere llegado la autoridad en su visita, situación en la cual se deja al visitado en total estado de indefensión e inseguridad jurídica.

Por lo anterior, sostengo la convicción de que la disposición en estudio incurre en un grave desacato de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, el cual procederé a desarrollar de una manera práctica en los siguientes puntos del presente trabajo.

4.2. LA GARANTIA DE AUDIENCIA CONSAGRADA EN EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 14 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

4.2.1. La Constitución de 1857

La garantía de audiencia objeto del presente análisis se encuentra consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 14 constitucional tal y como lo conocemos actualmente, y en especial la garantía de audiencia, se remontan a la Constitución de 1857. Si bien es cierto que en tiempos pasados existieron ideas y normas en las cuales se basó nuestro actual artículo, mas cierto es que la redacción actual del mismo proviene del artículo 14 contemplado en la Constitución de 1857.

Podemos encontrar antecedentes de este artículo en el Proyecto de Constitución realizado el 16 de junio de 1856, con base en el Plan de Ayutla del 1º de mayo de 1854, en el que diversos artículos asentaban las garantías que actualmente se consagran en el artículo 14 Constitucional.

No obstante, en la Constitución de 1857 aún no se consagraba la garantía de audiencia tal y como la conocemos en la actualidad.

El mencionado artículo establecía lo siguiente:

“Art. 14.- No se podrá expedir ninguna ley retroactiva. Nadie puede ser juzgado ni sentenciado, sino por leyes dadas con anterioridad al hecho y exactamente aplicadas a él, por el Tribunal que precisamente haya establecido la ley.”

Como se desprende de la anterior transcripción, no se menciona la garantía de audiencia tal y como ahora la conocemos, es decir, como el derecho del que goza cualquier persona de ser oído y vencido en juicio.

Sin embargo, haciendo una interpretación jurídica respecto del precepto antes señalado, podemos deducir que si bien no se menciona expresamente esta garantía de audiencia como tal, si se encuentra, aunque de una forma muy incipiente, consagrada al señalar que: “Nadie puede ser juzgado ni sentenciado, sino por leyes dadas con anterioridad al hecho y exactamente aplicadas a él”.

La anterior manifestación, hace suponer la existencia de la garantía de audiencia, ya que al señalar que una persona deberá ser juzgada y sentenciada por leyes dadas con anterioridad al hecho, presupone que si es juzgado es porque ha sido oído en juicio, lo cual representa la garantía de audiencia que actualmente consagra nuestra Constitución en el segundo párrafo del artículo 14.

Si bien es cierto que, la garantía de audiencia no se encuentra literalmente consagrada, debemos de recordar que toda norma jurídica debe entenderse interpretando el sentido que el legislador pretendió plasmar al momento de expedir dicha norma.

En base al anterior criterio, debemos entender que el legislador, al establecer que nadie puede ser juzgado ni sentenciado sino por leyes dadas con anterioridad al hecho, presupone que al ser juzgado el gobernado se encuentra siendo oído en juicio y, por tanto, en aptitud de ofrecer pruebas pertinentes para su defensa.

4.2.2. La Constitución de 1917

En 1916, durante la vigencia de la Constitución de 1857, encontramos un antecedente no solo mas reciente, sino similar con lo que actualmente conocemos como la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Este artículo establecía lo siguiente:

“Art. 14.- A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones y 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 posterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales de derecho.”

El artículo anteriormente transcrito se encontraba plasmado en el Proyecto de Constitución que Venustiano Carranza redactó y envió a la Comisión de Constitución en el año de 1916.

Como se puede observar, la redacción de este artículo es ya idéntica a la que actualmente tiene el artículo 14 constitucional vigente, el cual modifica y mejora en forma total a lo establecido por el anterior artículo 14 de la Constitución de 1857.

4.2.3. Concepto de Audiencia

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el vocablo garantía como: “acción o efecto de afianzar lo estipulado”, con base en esta definición debemos de entender que el concepto comprende dos actos, uno principal estipulado y otro mas accesorio, es decir, aquel que afianza el acto principal con el propósito de que se cumpla.

Dentro del ámbito jurídico, podemos encontrar dos nociones sobre este vocablo, una de derecho privado y otra mas en derecho público.

Para el derecho privado la garantía es el pacto accesorio mediante el cual se asigna determinada cosa al cumplimiento de alguna obligación; dicho con otras palabras es un acto jurídico accesorio que garantiza el cumplimiento de otro principal que le da vida y al cuál esta supeditado, es decir, desaparece el principal, desaparece la garantía. El ejemplo mas claro para entender esta afirmación es la garantía de la fianza por la cual un tercero se obliga en forma directa para con un acreedor al cumplimiento de una obligación si éste no lo hace.

En cuanto hace al derecho público, el concepto de garantía es totalmente diferente, ya que comprende una relación subjetiva directa entre el gobernado y la autoridad; relación que nace de la facultad que tiene la autoridad para imponer el orden y regir la actividad social y la necesidad de los gobernados de no ser atropellados en sus derechos previstos en la Constitución, por parte de la autoridad.

El artículo primero de nuestra Carta Magna establece: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que esta Constitución le otorgue”.

De conformidad con lo anterior y atendiendo a lo que señala el artículo primero de la Constitución, las garantías son una creación de ésta, pero los derechos protegidos por esas garantías son derechos del hombre; derechos que no provienen de ninguna ley sino de la calidad del propio ser humano; es decir, los derechos que tiene el hombre son facultades que posee para actuar o disfrutar, en tanto que las garantías son los compromisos del Estado de respetar la existencia y el ejercicio de esos derechos.

El vocablo audiencia proviene del latín “audire” que significa oír. En términos legales debemos entender que se trata de la obligación que tienen los juzgadores de oír a los ciudadanos.

Ahora bien, el hecho de que quien juzga se vea en la obligación de escuchar a quienes participan en un conflicto implica una serie de cuestiones que son precisamente aquellas que señala el artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, las cuales pasare a detallar mas adelante.

Debemos entender que el significado de garantía a que se refiere el artículo 14 que se analiza, se refiere al concepto de garantía desde el punto de vista del Derecho Público, toda vez que esta no se trata de una obligación entre particulares para el aseguramiento de una obligación sino de una relación entre gobernado y gobernante; lo anterior se deduce de la propia redacción del precepto legal en estudio, al señalar 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 efecto, si consideramos que la acción jurisdiccional compete realizarla al Estado por medio del poder judicial, por simple analogía entendemos que si alguien es o pretende ser privado de la vida, libertad, propiedad, posesión o de sus derechos, será porque existe una orden judicial de por medio para privar a un particular de alguno de estos derechos, ya que de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la propia Constitución, ningún particular podrá hacerse justicia por su propia mano; para ello y para administrar justicia se encuentran los tribunales competentes.

Con base en lo anterior, considero que el significado de la palabra “garantía” se refiere a la noción de Derecho Público, toda vez que es ésta la que nos habla de la relación entre gobernado y gobernante y el derecho del primero para hacerla valer en contra de los actos de autoridad que vayan en contra de lo estipulado por el precepto Constitucional que se estudia.

Finalmente, la garantía de audiencia se refiere a la facultad que goza el individuo para exigir del juzgador que, cuando se ve privado por un acto de autoridad contrario a derecho, pueda ser oído y, en su caso, vencido en juicio y que no se le prive de estos derechos sin permitirle la oportunidad de esgrimir argumentos en defensa de sus intereses.

En este sentido la garantía de audiencia constituye el derecho de todo gobernado de ser oído y vencido en juicio antes de ser privado de alguno de sus derechos o bienes jurídicamente tutelados.

Elementos de la Garantía de Audiencia.

Art. 14.- "...Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho..."

De lo señalado por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, interpretado a "*contrario sensu*", podemos concluir que existe un reconocimiento del derecho a un debido proceso legal para privar a los individuos de sus atributos fundamentales (vida, libertad, propiedad, posesión o derechos).

El debido proceso legal al que se refiere la disposición en estudio, contiene dos aspectos: uno de forma y otro de fondo.

La forma consiste en que el juicio se siga ante los tribunales previamente establecidos, en los cuales se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento que señalan las leyes respectivas.

El aspecto de fondo se refiere a que en ningún caso se deje al individuo en un estado de indefensión; sino que cuente con los recursos suficientes para hacer valer su garantía.

Dentro de estos dos aspectos de la garantía encontramos los elementos que la componen, los cuales se desglosan a continuación:

1.- Nadie puede ser privado de sus derechos fundamentales.- Por lo anterior, debemos entender que ninguna persona, por ningún motivo ni por orden de autoridad alguna podrá ser privada de sus derechos.

2.- Sino mediante juicio en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.- Sobre este punto, podemos deducir que si se cumplen con estas formalidades, sí es posible privar a los individuos de alguno de sus derechos. En cuanto a las formalidades esenciales del procedimiento, estas serán las que marquen las leyes especiales en el tiempo en se lleve a cabo el procedimiento.

3.- Ante los tribunales previamente establecidos.- Este punto se refiere a que el tribunal que conozca de un juicio o deba, en su caso, privar a una persona de alguno de sus derechos fundamentales, deberá haberse establecido con anterioridad al acto de que va a conocer, puesto que si se crea con el ánimo de juzgar un acto o hecho que ya sucedió se entendería que dolosamente se quiere juzgar en una forma especial y contraria a derecho.

Evidentemente el establecimiento previo, no se refiere a la creación de un nuevo tribunal en adición a otros previamente constituidos para conocer de asuntos idénticos, sino que se refiere a que no se cree un tribunal para el propósito específico de conocer una causa.

4.- Conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho que se juzga.- Este elemento se puede conocer como una garantía de legalidad, ya que el permitir que sí se pueda privar a alguien de sus derechos si es aplicando leyes expedidas con anterioridad al hecho es porque se actúa dentro de un marco legal vigente; es decir, la misma ley existente al realizarse el hecho, permite juzgarlo y, en su caso, realizar la privación de derechos con apego a la ley.

La falta de alguno de los cuatro elementos antes señalados provocará que se esté en presencia de una flagrante violación a la garantía de audiencia, en cuyo caso el afectado deberá hacer valer sus derechos ante la autoridad competente.

Por el contrario, si se cumple con todos los elementos que se señalan es factible privar a alguien de alguno de sus derechos fundamentales.

4.2.4. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido un criterio uniforme respecto de la aplicación de esta garantía de audiencia. Este criterio va en el sentido de obligar a toda autoridad a respetar esta garantía antes de emitir un acto que afecte en forma directa y personal la esfera jurídica del gobernado. Dicho criterio abarca por supuesto a todas las áreas del derecho, es decir, no lo limita única y exclusivamente a un área de la materia.

No encuentro mejor manera de ejemplificar lo anterior, que citando diversas tesis y jurisprudencias que en este sentido, ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“AUDIENCIA GARANTIA DE, LA Garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal debe interpretarse en el sentido de las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derecho, respetando los procedimientos que lo contengan, tienen la obligación de dar oportunidad a los agraviados para que expongan lo que consideren conveniente en defensa de sus intereses. Lo anterior implica que se otorgue a los afectados un termino razonable para que conozcan las pretensiones de

la autoridad y aporten las pruebas legales que consideren pertinentes para defender sus derechos”.

Séptima época, tercera parte: vols. 115-120, pág. 71 A.R. 1804/77 Oscar Medival Osuna y otros. Unanimidad de 4 votos.

vols. 127/132, pág. 53 A.R. 4015/78 Pedro Reséndiz Martínez y otro (acumulados). Unanimidad de 4 votos.

vols. 151-156, pág. 108 A.R. 6399/80 Comisario ejidal del poblado denominado “Creel”, municipio de Bocoyna, Chihuahua. Unanimidad de 4 votos.

vols. 175-180, pág. 65 A.R. 3456/81 Albertina Domínguez vda. de García y Coags. Unanimidad de 4 votos.

“AUDIENCIA, DE GARANTIA. CARGA DE LA PRUEBA PARA LA AUTORIDAD RESPONSABLE. La afirmación del quejoso en el sentido de que no se le cito ni se le oyó en defensa, que integra una negativa, obliga a los responsables a demostrar lo contrario, para desvirtuar la violación del artículo 14 constitucional que se reclama”.

Sexta época, tercera parte: vol. VIII, pág. 10 A.R. 5804/57 Santiago Nieto Lara y Coags. Unanimidad de 4 votos.

Séptima época, tercera parte: vol. 61, pág. 25 A.R. 3494/73 J. Jesús Barragán Valencia y otros, 5 votos.

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN GENERAL Y ESPECIALMENTE EN MATERIA AGRARIA. La garantía de audiencia que establece el artículo 14 Constitucional debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que

considere conveniente en defensa de sus intereses, aun cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía; basta que sea consagrada en la Constitución General de la República, el artículo 27, fracción IX, inciso a), de la propia Constitución, señala como atribución del poder Ejecutivo Federal, por conducto del departamento de asuntos agrarios y colonización, la aplicación de las leyes agrarias y su ejecución. Tales atribuciones se ejercen sin necesidad legal de acudir previamente ante la autoridad judicial, porque constituyen actos soberanos del Estado por la Constitución Federal”.

Séptima época, tercera parte: vol. 63, pág. 25 A.R. 3372/73. Carmen González de Mendoza. 5 votos.

vols. 151-156, pág. 43. A.R. 2372/81. Higinio Alcazar Gutiérrez y otro. Unanimidad de 4 votos.

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Cuando se reclaman concretamente por la quejosa las garantías que otorga el artículo 14 constitucional, al resultar demostrado que con la no admisión de las pruebas se hacen nugatorias dichas garantías esenciales y fundamentales de todo proceso, ya sea administrativo y judicial, es innecesaria la invocación de cualquier precepto legal secundario que pudiera estimarse aplicable al caso”.

27 de junio de 1963. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen XX, tercera parte, pág. 16.

“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. "(Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tesis: P./J. 47/95, Tomo II, diciembre de 1995, Página: 133)".

Precedente:

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.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintitrés de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 47/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los

precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

Como puede observarse, todas las tesis jurisprudenciales antes transcritas van encaminadas en el sentido de respetar siempre y en todo lugar la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, motivo por el cual es necesario contar con una eficaz defensa en contra del abuso de las autoridades. Este medio de defensa con el que cuenta el particular es el juicio de amparo, el cual analizaremos de manera específica mas adelante.

En este sentido, la garantía de audiencia demuestra en forma indubitante, ser una garantía de las más importantes de las consagradas por nuestra Carta Magna.

Desde un punto de vista personal, considero que el respeto que reviste esta garantía, se debe al hecho de que dejar al gobernado en un total estado de indefensión en contra de las arbitrariedades de la autoridad, ocasionaría no sólo un retroceso en el ámbito del derecho, sino un caos social, ya que el gobernado sería objeto de toda clase de abusos.

Cabe mencionar que existen algunas excepciones a la necesidad de audiencia previa en la garantía de audiencia en estudio. Por regla general, todo gobernado, frente a cualquier acto de autoridad que importe privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el multicitado artículo 14 Constitucional, goza del derecho público subjetivo de que se le brinden las oportunidades defensiva y probatoria antes de que se realice en su perjuicio el acto privativo.

Sin embargo, la Constitución consigna algunas excepciones al goce de la audiencia previa en la garantía de audiencia, establecidas sobre la base de la naturaleza de determinados actos de autoridad, excepciones que dentro de un terreno estrictamente jurídico, de acuerdo con el Maestro Burgoa, solo es posible calificarlas desde el punto de vista de su justificación o injustificación.⁴¹

Ahora bien, las excepciones a la necesidad de audiencia previa en la garantía de audiencia deben consignarse en la Constitución, atendiendo a la circunstancia de que, por significar limitaciones a los derechos públicos individuales del gobernado, la fuente formal única de las mismas es la propia Ley Suprema.

Dichas excepciones son las siguientes: 1.- La prevista por el artículo 33 de la Constitución, en el sentido de que los extranjeros indeseables que señale el Presidente de la República pueden ser expulsados del país sin previo juicio. 2.- La que se desprende del artículo 27 Constitucional en lo referente a expropiaciones por causa de utilidad pública, sin que el afectado produzca su defensa antes de la realización del actos. 3.- En materia

⁴¹Ignacio Burgoa Orihuela, op. cit., pág. 559.

tributaria, en el sentido de que antes de que se produzca el acto que determine una contribución, la autoridad fiscal respectiva no tiene obligación de escuchar al causante.

De las excepciones antes señaladas únicamente nos ocupa la que se encuentra en tercer lugar, es decir, la referente a la materia tributaria. Sin embargo, cabe señalar que el fundamento de esta salvedad o excepción, son los criterios sustentados al respecto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los cuales tienen como base las consideraciones de política fiscal, basadas en la naturaleza misma de las prestaciones impositivas.

Al respecto, el Maestra Burgoa cita en su libro "Las garantías individuales" el siguiente criterio sustentado por la Suprema Corte, al referirse a la excepción en estudio: "... como el Fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento de que las instituciones y el orden Constitucional desaparecieren por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas". "No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados para que objetaran previamente a la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los impuestos correspondientes..."⁴²

Este criterio ha sido adoptado por la jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte, cuya tesis respectiva establece que:

"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 el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de 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

⁴² Ibid., pág. 560.

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”.⁴³

De acuerdo con lo anterior, la facultad económico coactiva no es contraria a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, atendiendo a la necesidad, urgencia y premura con que el Estado debe proceder para fijar y recaudar las contribuciones, que entrañen obligaciones públicas individuales de carácter económico y cuyo cumplimiento esta directamente destinado a sufragar los gastos públicos, objetivo que no se podría lograr con la prontitud que su consecución requiere, si se observara previamente a dichos actos la garantía de audiencia.

Por lo anterior, la audiencia previa a la que se refiere la garantía de audiencia no es observable con antelación al acto por el que se señale el tributo o su cobro; sin embargo tal situación no implica que con posterioridad al acto o fijación de la contribución el causante no tenga derecho de impugnarla mediante los recursos o medios de defensa legales procedentes, o por la vía del amparo, si esos recursos o medios legales no se establecen normativamente.

Sin embargo, es importante señalar que esta particularidad de que no sea observada la audiencia previa en materia de actos administrativos, sino hasta con posterioridad al acto, no implica que el acto en sí, no cumpla con la garantía de audiencia en relación a las formalidades del procedimiento esenciales en todo juicio.

En efecto, como se recordará, en el punto anterior del presente Capítulo nos referimos a los elementos que componen la garantía en estudio, estableciendo en el numeral 2 de dicho apartado que, para que dicha garantía sea respetada nadie puede ser privado de sus derechos fundamentales *sino mediante juicio en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento*.

Interpretando el anterior elemento, podemos deducir que los actos administrativos en materia fiscal, como en cualquier otra materia, deben de cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento para que sean válidos, pues de otra manera no se estaría observando la garantía de audiencia de manera integral, sino que únicamente se estaría atendiendo a elementos aislados de la misma.

Así entonces, todo acto o procedimiento debe de estar revestido de estas formalidades conforme a derecho, las cuales generalmente comienzan con la obligación por parte de las autoridades de dar a conocer el acto o procedimiento que ha de llevarse a cabo, al sujeto afectado del mismo.

⁴³ *Ibíd.*, pág. 561

En los anteriores términos, es válido afirmar que la notificación que debe de hacerse para dar a conocer el acto, es parte integrante de la garantía de audiencia puesto que forma parte del procedimiento esencial que ha de llevarse a cabo en todo juicio.

Al respecto el maestro Ignacio Burgoa en su obra "Las Garantías Individuales" establece lo siguiente: **"la decisión de un conflicto jurídico impone la inaplazable necesidad de conocer éste, y para que el órgano decisorio (tribunal previamente establecido) tenga real y verdadero conocimiento del mismo, se requiere que el sujeto respecto el que se suscita manifieste sus pretensiones. De esta manera, la autoridad que va a dirimir dicho conflicto, esto es, que va a decir el derecho en el mismo, tiene como obligación ineludible, inherente a toda función jurisdiccional, la de otorgar la oportunidad de defensa para que la persona que vaya a ser víctima de un acto de privación externe sus pretensiones opositoras al mismo. Es por ello, por lo que cualquier ordenamiento adjetivo, bien sea civil, penal o administrativo, que regule la función jurisdiccional en diferentes materias, debe por modo necesario y en aras de la índole misma de esta función, estatuir la mencionada oportunidad de defensa u oposición, lo que se traduce en diversos actos procesales, siendo el principal la notificación al presunto afectado de las exigencias del particular o de la autoridad, en sus respectivos casos, tendientes a la obtención de la privación."**⁴⁴

Por ende, toda ley procesal debe instituir dicha oportunidad en beneficio de las partes del conflicto jurídico y, sobre todo, en favor de la persona que va a resentir en su esfera de derecho un acto de privación.

Así, cuando un ordenamiento adjetivo, cualquiera que este sea, consigna dos oportunidades, la de defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en formalidades procesales, las cuales asumen el carácter de esenciales, por que sin ellas la función jurisdiccional no se desempeñaría debida y exhaustivamente.

En estos términos el citado tratadista opina que: "en este sentido inverso, si una ley procesal solo consigna como formalidad una de tales oportunidades, lo que ocurre muy frecuentemente en varios ordenamientos positivos, **ostentará indiscutiblemente el vicio de inconstitucionalidad**, al oспiciar una privación sin establecer la concurrencia necesaria de ambas ocasiones indispensables para la debida culminación de la función multicitada.

En las diferentes leyes adjetivas, la oportunidad de defensa se traduce en distintas formas procesales, tales como **las notificaciones**, el emplazamiento, el término para contestar u oponerse a las pretensiones de privación o al pretendido acto privativo, etc., y, consiguientemente, **la contravención a cualquiera de ellas significa**

⁴⁴ Ibid., pág. 556.

simultáneamente la violación a la formalidad procesal respectiva, esto es, a la garantía de audiencia a través de dicha garantía de seguridad jurídica.”⁴⁵

De lo anteriormente expuesto, es claro que de no seguirse alguna de las formas procesales antes señaladas, esenciales en cualquier procedimiento, se estará en presencia o en contravención a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional y, en tal virtud, el procedimiento resultará violatorio de la garantía de audiencia en cuestión.

Para corroborar lo expuesto, cabe transcribir el siguiente precedente sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que

⁴⁵ Ibid., pág. 557.

cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.” (Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VII - Enero, página 153).

PRECEDENTES:

Amparo directo 513/90. Dulces y Chocolates Alejandra, S.A. 5 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

De lo expuesto, es válido concluir que todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuren la garantía de audiencia en favor de los gobernados, resultando indispensable en este sentido, que primeramente el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, y que posteriormente se le de oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

Cabe mencionar, que en busca de un mejor resultado derivado de las actividades jurisdiccionales de nuestras autoridades en la resolución de controversias, espero sean de utilidad los razonamientos prácticos que a continuación se exponen, para lo cual consideré indispensable hacer énfasis sobre lo tratado en este punto.

4.3. INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO PARA LLEVAR ACABO LA DILIGENCIA DE NOTIFICACION PREVISTA EN EL ARTICULO 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Como lo mencione en el punto 4.1 anterior del presente Capítulo, parece que con el fin de eliminar el cumplimiento de las formalidades del procedimiento de la notificación para así lograr el factor sorpresa, se creo la facultad señalada en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece el procedimiento que supuestamente habrá de seguirse por las autoridades fiscales, para la verificación de la expedición de comprobantes fiscales por parte de los contribuyentes, el cual, resulta similar al que se dispone para las demás visitas domiciliarias, con la excepción de lo relacionado con los requisitos para la notificación que deben de mediar para la entrega de la orden.

Al respecto, la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación establece textualmente lo siguiente:

“ Art. 49.- Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de los comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

I

II. Al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, **entregarán la orden de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.**

De la transcripción de la anterior disposición, podemos notar claramente que la orden de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, puede ser entregada a cualquier persona que se encuentre en la negociación objeto de la visita, situación que deja en total estado de inseguridad jurídica al contribuyente visitado, máxime que incluso con esa “cualquier persona” se entenderá la visita.

El término establecido por el legislador al referirse al “**encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente**” pone en evidencia la falta de certeza jurídica que prevé la disposición para con el visitado.

Pensemos en el supuesto caso de que los visitadores se presenten en la negociación del visitado cualquier día en el que, por circunstancias ajenas a él no se encuentren ni el contribuyente visitado, ni su representante legal, y en ese momento la única persona que se encuentre en la negociación sea el vigilante o cuidador; ¿será válido entonces de acuerdo con la disposición en estudio, que la orden de visita sea entregada a dicha persona, que comúnmente en nuestro país incluso pudiera tratarse de un menor, sin capacidad de goce o ejercicio legal? ; ¿no representaría tal situación que al contribuyente visitado se le dejara en total estado de indefensión e inseguridad jurídica, máxime que incluso la visita pudiera iniciarse con el supuesto vigilante de la negociación?

Como se recordará, cuando hicimos el análisis de la visita domiciliaria en el Capítulo anterior, y revisamos los alcances y facultades de fiscalización de las autoridades fiscales en relación con los requisitos Constitucionales previstos para los cateos, señalamos como requisito indispensable para la iniciación de la visita, la entrega del citatorio por parte de los visitadores, para que, a una hora determinada del día siguiente se efectuará la entrega de la orden al visitado o bien a su representante legal si en ese momento no se encontrasen en el domicilio el visitado o su representante legal.

Para empezar a abundar en el tema, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México nos dice que “La notificación, es el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla con un acto procesal”.

Desde el punto de vista jurídico, el acto o acción de notificar tiene como primer propósito: hacerle saber a una persona física o moral una resolución de autoridad, pero a mi juicio, no es esa la única finalidad que persigue; como lo señala el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mariano Azuela Güitrón, “la notificación también tiende a vincular al particular con la determinación que consta en el mandamiento notificado, pues de no ser así no tendría objeto únicamente hacerlo del conocimiento del gobernado”.⁴⁶

Ahora bien, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación establece las formas a través de las cuales se pueden llevar a cabo las notificaciones de los actos administrativos, y estas son: personal; por correo certificado con acuse de recibo; telegrama; estrados: edictos e instructivo.

⁴⁶ Rodolfo Pérez del Castillo, “La Notificación en el Procedimiento Fiscal Administrativo”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª Época, Año IX, Octubre de 1996, pág. 213.

Así mismo, la fracción I de dicho artículo establece lo siguiente:

“Art. 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

... ..”

Como lo señala la disposición antes transcrita, cuando el acto administrativo que deba notificarse sea un citatorio, es decir, un mandamiento en el cual se le compele al particular para que espere en un lugar cierto a una hora fija de un día determinado, la notificación deberá de hacerse con cualquiera de las formas señaladas, pues de lo contrario la misma estará viciada.

Los requerimientos, son aquellos actos administrativos mediante los cuales, como su nombre lo indica, la autoridad requiere al particular para que desarrolle determinada actividad; comúnmente se utilizan para solicitarle el cumplimiento de una obligación omitida (presentación de una declaración, aviso, pago, documentos faltantes, etc.), y se hace con el correspondiente apercibimiento de la aplicación de los medios de apremio en caso de desobediencia.

Por cuanto hace a los solicitudes de informes o documentos, cabe señalar que éstas tienen la misma naturaleza que los requerimientos, y solo se distingue en la práctica por la designación que de ellos hace la autoridad al emitirlos, puesto que la solicitud que hace la autoridad para que el particular rinda un informe o presente una determinada documentación, implica necesariamente un requerimiento.

Por último, la fracción en estudio establece que de igual manera, deberán ser notificados personalmente o por correo certificado con acuse de recibo los actos administrativos que puedan ser recurridos; en este supuesto y aún y cuando el Código no lo menciona, se encuentra el fundamento para determinar que las ordenes de visita deben ser notificadas personalmente.

En efecto, es obvio que el legislador no se refiere exclusivamente a los actos que puedan ser impugnados mediante un recurso administrativos sino a todos aquellos que puedan ser impugnados a través de cualquier medio de defensa jurídico que las leyes establezcan.

La anterior disposición así ha sido interpretada por el Ministro de la Corte el Lic. Mariano Azuela Guitrón al ser citado en el artículo “La notificación en el Procedimiento Administrativo Fiscal” publicado por el Lic. Rodolfo Pérez Castillo en la

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, al establecer que “aquí quedan incluidos o comprendidos todos los actos administrativos que puedan causar un agravio en la esfera jurídica de los contribuyentes, dado que por su naturaleza siempre son impugnables”, tal situación “...obedece principalmente a la importancia y trascendencia del acto que se manda hacer saber al particular, pues solo de estas formas se garantiza que las resoluciones lleguen verdaderamente al conocimiento de los contribuyentes, dándoles la debida oportunidad para que cumplan con el mandamiento de la autoridad, o bien puedan hacer valer las defensas que procedan”.⁴⁷

Así entonces, resulta indispensable que el afectado conozca la resolución de la autoridad a su cargo, para que se pueda dar inicio al procedimiento, y como consecuencia pueda hacer valer en el momento oportuno las defensas que procedan, según sea el caso.

Ahora bien, como regla general, el artículo 137 del ordenamiento citado, regula la notificación personal en los siguientes términos:

“Art. 137.- Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

.....”.

Del análisis de la disposición aludida, se desprende que el notificador tiene que acudir al domicilio en que deba practicar la notificación, y si encuentra a la persona que deba notificar, o a su representante legal, podrá llevar a cabo la diligencia con cualquiera de ellos y la notificación se tendrá por legalmente practicada. Pero la disposición previene que si el notificador no encuentra a quien deba notificar, incluyendo por supuesto al representante legal, le dejará citatorio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, o bien para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales.

Cabe señalar que, independientemente de lo anterior, la regla general para llevar a cabo el procedimiento de notificación de las visitas, prevista en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, de igual manera implica la figura del citatorio como inicio de la diligencia de notificación, cuando no se encuentre en el domicilio a la persona o su representante legal que deban ser notificados personalmente.

⁴⁷ *Ibíd*, pág. 223 y ss.

En este sentido, si llegare el notificador a la fecha y hora señalada en el citatorio y no se encontrare el representante legal, podrá entender la diligencia de notificación con la persona que se encuentre en el lugar correspondiente.

Respecto a lo anterior, nuestros Tribunales Federales han señalado que no obstante que el artículo 137 que nos ocupa, no lo señala expresamente, para que se entienda legalmente notificado un oficio con un tercero que no es el representante legal, se deberá levantar un acta de notificación donde se haga constar la existencia del citatorio y el hecho de que el representante legal no acudió a la hora señalada.

Lo anterior, tiene como objeto dar al contribuyente el derecho de audiencia en relación con las formalidades del para así hacerlo sabedor del acto administrativo correspondiente, pues de lo contrario, evidentemente no se encontrará en posibilidades de hacer las manifestaciones que considere convenientes.

En este sentido, resulta indispensable para que se consagre en todo procedimiento la garantía de audiencia, el que por la trascendencia del acto, éste sea conocido por el propio afectado, pues de lo contrario, se estarán violando las formalidades esenciales del procedimiento de la aludida garantía, las cuales fueron analizadas en el Capítulo anterior.

De esta manera se ha manifestado ese H. Tribunal, como se desprende de la tesis que a continuación se transcribe:

“NOTIFICACIONES.-- SI SE REALIZAN PREVIO CITATORIO DEBE ASENTARSE ESTA CIRCUNSTANCIA. El artículo 100 del Código Fiscal establece que las notificaciones deberán practicarse con el interesado o su representante legal; asimismo si la persona en cuestión no se encuentra, deberá dejársele citatorio para que espere al notificador en la fecha y hora que se indique, pero si no atiende al mismo, la diligencia de notificación podrá practicarse con cualquier persona que se encuentre en el domicilio. El referido numeral establece igualmente que el notificador lo deberá tomar por escrito razón de las diligencias que practique. De lo anterior se desprende que si, por no haberse atendido al citatorio, el notificador practica la diligencia con cualquier persona diversa al interesado o a su representante legal, deberá asentar este hecho en la constancia de notificación, ya que sólo así, además de cumplir con el citado precepto, permitirá una mejor posibilidad a los particulares de ejercer el derecho de audiencia que les concede la Constitución”.

Revisión No. 245/81.-- Resuelta en sesión de 8 de enero de 1982, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 761/81.-- Resuelta en sesión de 10 de febrero de 1982, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 419/81.-- Resuelta en sesión de 16 de febrero de 1982, por mayoría de 6 votos y 1 en contra. (Texto aprobado en sesión de 6 de abril de 1982)."

Tratándose de personas morales, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado el criterio de que el citatorio debe estar dirigido al representante legal, según se desprende de la siguiente tesis:

"CITATORIOS DE NOTIFICACION.- PARA SU VALIDEZ ES NECESARIO, TRATANDOSE DE PERSONAS MORALES, QUE CONTENGAN LA LEYENDA QUE VAN DIRIGIDOS A SU REPRESENTANTE LEGAL. En los términos de los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, se establece que si el notificador, no encuentra a quien deba notificar, dejará citatorio en el domicilio, sea para que se le espere a hora fija del día hábil siguiente, o para que acuda a notificarse dentro de un plazo de seis días a las oficinas de autoridad. Ahora bien, tratándose de personas morales, el citatorio que se deje, no solo deberá señalar la denominación o razón social, sino que es necesario que se requiera la presencia del representante legal, ya que esa es la única forma para que en caso de no atenderse el citatorio, la diligencia de notificación pueda llevarse a cabo con cualquier persona que se encuentre en la negociación".(R.T.F.F. Tercera Epoca, Año II, No. 20, Agosto de 1989, pág. 9).

De igual manera, resultan aplicables al caso, las tesis que a continuación se transcriben dictadas por nuestros Tribunales Colegiados de Circuito:

"NOTIFICACIONES FISCALES. CITATORIO Y NOTIFICACION CONSTITUYEN UN ACTO DE NATURALEZA INDIVISIBLE.- En materia de notificaciones, dadas las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación, no puede considerarse al

citatorio como un acto aislado y sin relación con la notificación propiamente dicha, dado que constituye el acto probatorio por medio del cual se pretende que el particular conozca que se le hará saber un acto de autoridad determinado; y si bien no habrá de especificarse el acto que se notificará, pues ello no equivaldría a la propia notificación nada impide que el citatorio contenga el género de notificación que se efectuará. Por lo tanto debe concluirse que entre el citatorio y la notificación consecuente debe existir congruencia, es por ello que si aquél contiene el concepto o motivo de la notificación, cuando ésta se efectúe habrá de corresponder a la del citatorio ya que de no ser así será como si dicho citatorio no se hubiere realizado”.(PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO, Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo V, Parte 1, pág. 305).

Amparo directo 1109/89.- Agencia Central Potosina, S.A. de C.V.- 30 de enero de 1990.- Unanimidad de votos.- Ponente: “Francisco Sandoval Espinosa.- Secretario: José Guillermo Zárate Granados.”

“NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL PARA SU LEGALIDAD, SE DEBE ASENTAR EL MOTIVO POR EL CUAL NO SE ENTENDIO CON LA PERSONA A QUIEN SE DIRIGIO CITATORIO.- Es verdad que el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación no establece expresamente que el hecho de no encontrar al representante legal de la empresa actora, deba asentarse en el acta respectiva, sin embargo, es obvio que tal razón debe mencionarse para justificar la notificación con persona distinta de dicho representante; a la autoridad y sus representantes corresponde satisfacer plenamente las formalidades que la ley impone para la realización de sus actos y al hacerlo debe evitar cualquier margen de duda de que, dichas formalidades, hubieran quedado satisfechas y al no asentar que se requirió la presencia del representante legal de la persona moral actora, generan la duda de si estaba o no presente en el lugar de la notificación”.(CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER

CIRCUITO, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo IX – Mayo, pág. 472).

Revisión fiscal 1114/91.- Primer Subprocurador Fiscal de la Federación en Representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público.- 23 de enero de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Hilario Bárcenas Chávez.- Secretaria: Elsa Fernández Martínez”.

“NOTIFICACION EN MATERIA FISCAL A TRAVES DE PERSONA DISTINTA DEL INTERESADO. INTERPRETACION DEL ARTICULO 137 DEL CODIGO TRIBUTARIO FEDERAL.- Aun cuando el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, no dice expresamente que el “notificador asentará razón de las circunstancias en que se lleven a cabo las diligencias de notificación, debe entenderse que es un requisito que exige al indicar que cuando la notificación sea personal y no se encuentre a quien se deba notificar, se dejará citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día siguiente, pues si al notificarse una resolución, previo citatorio, no se encuentra al interesado, debe asentarse que se requirió su presencia porque de lo contrario no se justificaría haber obrado de esa manera al no existir la certificación del notificador de que tuvo que practicar la notificación con persona diversa del interesado”.(CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X – Julio, pág. 387).

Amparo directo 344/92.- Murguía, S.A.- 26 de marzo de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: David Delgadillo Guerrero.- Secretaria: Clementina Flores Suárez.”

“NOTIFICACIONES CON CITATORIO, OBLIGACIONES QUE SE DERIVAN DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA LA PRACTICA DE LAS.- La disposición contenida en el artículo 137, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, relativa a que cuando el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, conlleva las obligaciones de que el notificador

practique la diligencia precisamente a la hora que él mismo señaló y que dicha hora quedó asentada en el acta correspondiente". (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo II Segunda Parte - 2, pág. 350).

Amparo directo 712/88.- Central Mantequera, S.A. de C.V.- 24 de octubre de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: Carlos Amado Yañez.- Secretario: Miguel Angel Cruz Hernández.

Amparo directo 1452/88.- Carlos Quezada Morales.- 26 de octubre de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Cuauhtémoc Clarck Sánchez."

De lo expuesto, se evidencia que el citatorio y la diligencia de notificación constituyen un acto indivisible, pues para que la segunda sea legalmente conducida cuando no se encuentre a la persona a la cual ha de hacerse, siempre debe mediar la primera, es decir citatorio.

En estos términos resulta ineludible, por la propia trascendencia del acto que ha de ser notificado, que medie citatorio sino se encuentra a la persona objeto de la visita para la revisión de comprobantes fiscales, pues de otra manera, se estarán violando las formalidades esenciales del procedimiento en la diligencia de notificación y, en tal virtud, la disposición que así lo prevea resultará inconstitucional, por prescindir de las formalidades esenciales de todo procedimiento, salvaguardadas en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional en relación con la garantía de audiencia.

Es importante citar el siguiente criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa que sirve para ilustrar lo hasta aquí expuesto:

"NOTIFICACION A TRAVES DE PERSONA DISTINTA DEL INTERESADO. REQUISITOS QUE DEBEN CONSTAR EN EL ACTA QUE SE LEVANTE. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, cuando se lleva a cabo la notificación a través de persona distinta del interesado, deben cumplirse los siguientes requisitos, mismos que deben hacerse constar necesariamente por el notificador en el acta que al efecto se levante; a), que la

persona a quien se deba notificar no estuvo presente en el domicilio correspondiente cuando se iba a notificar la determinación relativa; b) que al no estar presente el notificado le dejó citatorio con alguna persona para que esperara al notificador a una hora fija del día siguiente; y, c) que el interesado no atendió al citatorio que se le dejó, y por ello la notificación se realizó por conducto de diversa persona. Ahora bien, cuando como en el presente caso se trata de una persona moral a quien se le pretenda hacer la notificación, el notificador debe requerir la presencia de su representante legal para que lo espere el día siguiente. Por tanto debe subrayarse que el artículo 137 del mencionado Código Fiscal de la Federación, exige que se cumpla con los requisitos apuntados, al indicar que las notificaciones personales se entenderán con la persona que deba ser notificada y debe entenderse que en caso de que sea persona moral, el notificador dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio, para que dicho representante legal espere a una hora fija del día siguiente debiendo tomar razón por escrito de la diligencia en que conste dicha notificación. Por consiguiente, si al notificarse una resolución habiendo dejado un citatorio previo se hace con quien se encuentre en el domicilio y no con el representante de la persona moral a la que se trata de notificar, debe asentarse que se requirió su presencia y que se le dejó citatorio y asimismo que no lo esperó, pues de otra manera no se justificaría haber obrado de ese modo al no existir la certificación del propio notificador de que tuvo que practicar la notificación con quien se encontraba en el lugar, por no haberlo esperado el representante de la persona moral". (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XIV - Julio, pág. 673).

Ahora bien, como he tratado de demostrar, los procedimientos previstos en el Código Fiscal de la Federación, para llevar a cabo las notificaciones personales establecen uniformemente que tales diligencias deberán de entenderse con el visitado, requerido, solicitado o bien con el representante legal de los mismos, y que de no encontrarse estos se les dejará citatorio para que a hora determinada del día siguiente puedan ser legalmente notificados, previendo cada disposición las consecuencias en caso de que esto último no ocurra.

En este sentido la jurisprudencia que se cita a continuación, resalta sobre las demás puesto que aun y cuando se refiere a la verificación y revisión de comprobantes fiscales mediante la práctica de una visita domiciliaria común y corriente, conforme a la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, vincula perfectamente el hecho de la notificación mediando citatorio cuando no se encuentre el visitado o su representante legal.

“VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA OBLIGACION DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. ANTES DE INICIARSE DEBE DEJARSE CITATORIO PARA EL DIA SIGUIENTE SI NO SE ENCUENTRA AL VISITADO O A SU REPRESENTANTE. El artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación no establece que, tratándose de visitas domiciliarias con la única finalidad de verificar que el visitado sí cumple con sus obligaciones en los términos de los artículos 29 y 29-A del código fiscal federal, pueda practicarse la visita con quien se encuentre en el establecimiento donde deba practicarse la diligencia, sin que previamente se deje citatorio para el visitado o su representante por no encontrarse en el momento de presentarse los visitadores. Esto es, la disposición legal de que se trata es clara al establecer que si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio a estos últimos para que los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; que este citatorio se dejará con la persona que se encuentre en ese lugar; y que si el visitado o su representante no esperan a los visitadores en la hora y día determinados, la visita entonces sí se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Además, las fracciones II y III del artículo 42 del mismo Código Fiscal de la Federación no hacen tampoco una distinción de las visitas de "auditoría", y las visitas para verificar que se cumpla la obligación "de expedir comprobantes por las actividades que se realicen", de la que pudiera derivarse un procedimiento distinto de unas y de otras. Más aún, la disposición establecida por el párrafo tercero de la fracción II del artículo 44, de que "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", guarda unidad con "los casos de visita en el domicilio fiscal" que

en forma genérica enuncia el mismo artículo 44 de que se trata, e indudablemente con el artículo 43 que establece los requisitos de las órdenes de visita y, por lo mismo, con el artículo 42 del citado ordenamiento, que establece como medios de comprobación de que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, entre otros, las visitas a tales contribuyentes. También requiere precisar que la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada con la voz: "VISITAS DE INSPECCION, SE PUEDEN ENTENDER CON QUIEN SE ENCUENTRA AL FRENTE DE LA NEGOCIACION", en la página 15 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 68, correspondiente al mes de agosto de 1993, no interpreta que antes de "iniciar" una visita domiciliaria de inspección, no debe citarse al propietario o a su representante para "recibir la orden de visita" si no están en el momento de presentarse los visitantes en el lugar donde deba practicarse la diligencia. Además, según la última resolución con la que se integró la jurisprudencia en cuestión, publicada en las páginas de la 87 a la 91 del Tomo XII, agosto de 1993, Octava Epoca, del Semanario Judicial de la Federación, tal resolución se dictó en el amparo en revisión 1097/92, en el que se reclamó el artículo 137, fracciones II y VII, del Reglamento para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos en el Distrito Federal, por lo que obviamente el criterio de interpretación que contiene tal jurisprudencia se refiere a esa disposición, mas no a la contenida en el artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación". (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO). (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta 9A.Tomo: I, Junio de 1995. Tesis : III.2o.A.6 A. Página: 565. Clave: TC032006.9 ADM.)

Revisión fiscal 10/95. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara. 26 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Mojica Hernández. Secretario: Héctor Salazar Gutiérrez.

Así entonces, de lo expuesto y transcrito, podremos notar que el procedimiento que establece el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación para la notificación de la orden de visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales va en contra de todos los lineamientos previstos en general por el propio Código para las notificaciones personales de actos administrativos, así como del procedimiento de notificación previsto para las visitas domiciliarias en general.

La naturaleza y objeto de toda notificación es cumplimentar la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el sentido de salvaguardar las formalidades esenciales en el procedimiento que deben de seguirse, situación que como ha quedado expresado, desatiende la fracción II del mencionado artículo 49 en la visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

En los anteriores términos, resulta que el procedimiento que da inicio a la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales previsto en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, al contravenir lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, toda vez que, el mismo no prevé citatorio como medio ineludible para llevar a cabo una notificación de carácter personal que así lo requiere por la trascendencia del acto cuando no se encuentre el visitado o su representante legal, dicha situación, insisto, trae aparejada como lógica consecuencia que la disposición en estudio resulte inconstitucional.

La anterior situación, que deja al contribuyente visitado en total estado de indefensión e inseguridad jurídica, al permitir que la orden de visita en comento pueda ser notificada a cualquier persona que se encuentre en el domicilio en caso de que el visitado o su representante legal no se encuentren en el momento que aparezcan los visitantes, sin que medie para ello citatorio, y en consecuencia se viole la garantía de audiencia amparada en la Constitución, puede enmendarse mediante juicio de amparo, que en suma constituye el instrumento constitucional que permite al particular afectado en sus garantías individuales el acceso a la justicia. Sin embargo dicho tema lo trataremos cuando se analice el medio de defensa pertinente en contra de la disposición inconstitucional que ha quedado especificada en este punto.

4.4. INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTICULO 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA LLEVAR A CABO LAS VISITAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES

Independientemente de lo anterior, como lo comentamos en el punto 4.1 del presente capítulo, si analizamos las siguientes fracciones del artículo 49 en estudio, en relación con el procedimiento previsto por el artículo 46 para las visitas domiciliarias, podemos notar que en todo el procedimiento del nuevo artículo 49 no se contempla la posibilidad de que el contribuyente visitado desvirtúe las conclusiones a las que hubiere llegado la autoridad en su visita, situación en la cual se deja al visitado en total estado de indefensión e inseguridad jurídica puesto que no se esta respetando el derecho de audiencia del que goza todo gobernado por mandato Constitucional.

Por lo anterior, sostengo la convicción de que existe un evidente desacato de la disposición en estudio, en relación con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, el cual procederemos a desarrollar de una manera práctica en el presente trabajo.

La garantía de audiencia se compone, en los términos del artículo 14 constitucional, de cuatro garantías específicas, necesariamente concurrentes, las cuales como lo mencionamos en el punto 4.2.3 anterior son: el juicio previo a la privación; que dicho juicio se siga ante tribunales establecidos con antelación; que en el mismo se observen las formalidades procesales esenciales, y que el hecho que diere origen al citado juicio se regule con leyes vigentes con anterioridad.

Al respecto, el licenciado Ignacio Burgoa Orihuela señala:

“El concepto “juicio”, que es de capital importancia para fijar el sentido mismo de dicha garantía específica de seguridad, equivale a la idea de **procedimiento**, es decir, de una secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad. Este fin estriba en la realización de un acto jurisdiccional por excelencia, o sea, en una resolución que establezca la dicción del derecho en un conflicto jurídico que origina al procedimiento al cual recae. Por ende, el concepto de “juicio” empleado en el artículo 14 constitucional, segundo párrafo es denotativo de función jurisdiccional, desarrollada mediante una serie de actos articulados entre sí convergentes, todos ellos según se dijo, a la decisión del conflicto o controversia jurídicos. En conclusión, conforme a la expresada garantía específica, para que la privación de cualquier bien tutelado por el artículo 14 de la Constitución sea jurídicamente válida, es menester que dicho acto este precedido de la función jurisdiccional, ejercida a través de un procedimiento en el que el afectado tenga plena injerencia a efecto de producir su defensa

Sin embargo, el concepto “juicio” a que nos referimos, no necesariamente supone un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional, en sentido material, sino que dicho conflicto puede ser presuntivo o ficto o, por mejor decir potencial. En efecto, basta que un procedimiento cualquiera se dé oportunidad a la persona a la que se pretende privar de algún bien jurídico para que se oponga al acto de autoridad respectivo o a las pretensiones del particular que trate de obtenerlo en su favor, para que se establezca la posibilidad de que surja una verdadera y positiva controversia de derecho. Por tanto, mientras esa oportunidad no sea aprovechada en su duración cronológica por el presunto afectado mediante un acto de privación, el conflicto jurídico permanece en estado latente o potencial, para actualizarse en el momento que dicho sujeto formule su defensa o deduzca su oposición.

De las consideraciones expuestas se colige que el concepto de “juicio” en que estriba el elemento central de la garantía específica que tratamos, se manifiesta o traduce en un procedimiento en el que se realice una función jurisdiccional tendiente, como el término lo indica, en la dicción del derecho en un positivo y real conflicto jurídico (resolución jurisdiccional, fallo o sentencia), o en el que se otorgue o haya otorgado ocasión para que tal conflicto surja o hubiere surgido. Ambas hipótesis, por ende, pueden configurar un juicio para los efectos del artículo 14 constitucional en su segundo párrafo.⁴⁸

Ahora bien, desde el punto de vista de los efectos del acto de privación, dicho procedimiento puede substanciarse ante autoridades materialmente jurisdiccionales o administrativas, o formal y materialmente judiciales. Entendemos por autoridad jurisdiccional material, aquellas cuyas funciones primordiales y normales propendan a la dicción del derecho mediante la solución de los conflictos respectivos de acuerdo con la competencia legal que tenga.

En el caso, las autoridades fiscales tienen como función primordial el desempeñar actos materialmente administrativos, como son la fijación, calificación y cobro de los tributos legalmente decretados, pero sin embargo, tienen atribuciones para resolver controversias o conflictos que se susciten con el causante, al deducir este su oposición, antes de promover juicio respectivo propiamente dicho ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En este sentido, desde el punto de vista de los efectos de privación, el juicio del que habla el artículo 14 constitucional, en su segundo párrafo, y de acuerdo con lo establecido por el Maestro Burgoa, se traduce en un procedimiento que válidamente puede desenvolverse ante las autoridades administrativas de carácter fiscal.

Así entonces, cuando se trate de un acto administrativo de autoridad o imperio que importe la privación, en detrimento del gobernado, de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 constitucional, el juicio o procedimiento a que este

⁴⁸ Ignacio Burgoa Orihuela, op. cit., páginas 549 a 553.

precepto alude en su segundo párrafo, es susceptible de ventilarse, de acuerdo con los ordenamientos legales aplicables, ante las mismas autoridades de las que provenga dicho acto o ante sus superiores jerárquicos.

Dicho procedimiento debe instituirse legalmente como medio para que el gobernado formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación, ya que, antes de éste, debe brindarse la oportunidad defensiva para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional. Sin embargo, es importante señalar que como se menciono cuando analizamos el concepto de "audiencia" en relación con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia tributaria se da la excepción de que el derecho de audiencia del que goza el contribuyente por mandato Constitucional es siempre posterior al acto de molestia o a la determinación de la obligación tributaria.

De esta manera, las leyes que regulen cualquier función administrativa, para observar la mencionada garantía, deben instituir el citado procedimiento cuando prevean verdaderos actos de privación, en los términos que hemos explicado este concepto.

Es importante señalar que, no debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación, con la impugnabilidad de éste mediante recursos que consignent las leyes normativas de dicho acto.

En puridad constitucional, citando al Maestro Burgoa nuevamente, "cuando una ley administrativa faculte a la autoridad que se trate para realizar actos de privación en perjuicio del gobernado, sin consagrar un procedimiento defensivo previo, se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia aunque la propia ley estatuya recursos o medios de impugnación del mencionado acto, salvo en el caso de la materia tributaria donde, como lo mencionamos la audiencia siempre es posterior y no previa.

En resumen, cuando se trate de actos administrativos de imperio que se deban realizar frente al gobernado y que tiendan a privarlo de alguno de los bienes jurídicos protegidos por el artículo 14 constitucional, el "juicio" a que este precepto alude, puede traducirse en un procedimiento legal que se substancie ante la misma autoridad de la que emanen los citados actos o ante su superior jerárquico como ya dijimos.

Conforme a estas ideas, no puede sostenerse válidamente que el "juicio" en la hipótesis que apuntamos deba consistir necesariamente en un verdadero y auténtico proceso que se siga ante las autoridades jurisdiccionales. Si a los órganos estatales administrativos incumbe legalmente desempeñar las funciones inherentes a los distintos ramos de la administración pública, la defensa previa que el gobernado deba formular, debe enderezarse también ante ellos, dentro del procedimiento que legalmente se instituya. Suponer que dicha defensa deba esgrimirse ante una autoridad judicial,

implicaría incidir en un absurdo. En efecto, si el acto de privación va a emanar legalmente de una autoridad administrativa, sería notoriamente ilógico que fuese una autoridad judicial la que escuchase al gobernado en defensa previa a un acto de privación que no va a provenir de ella. Además, ese ilógico y antijurídico supuesto, significaría un desquiciante entorpecimiento de las funciones administrativas, que suelen manifestarse en actos específicos de privación, ya que la autoridad encargada de su ejercicio tendría que esperar a que substanciase un proceso ante autoridades judiciales, en el que, una vez producida la defensa del gobernado, se pudiese realizar el acto privativo”.⁴⁹

En este orden de ideas, toda ley que faculta a una autoridad administrativa para realizar actos de privación o molestia en perjuicio de un particular, deberá consagrar un procedimiento de defensa, ya que de lo contrario estará cometiendo una violación a la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación establece en lo conducente, lo siguiente:

“ Artículo 49.- Para efectos de lo dispuesto en la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

I.

IV. En toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia se niega 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; dándose por concluida la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

⁴⁹ *Ibíd.*

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente”.

Así entonces resulta ser, que en el procedimiento para llevar a cabo la visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales no se prevé en ningún momento que el contribuyente visitado pueda desvirtuar lo consignado por las autoridades en el acta circunstanciada.

Por lo anterior, resulta evidente que dicho procedimiento deja al contribuyente visitado en completo estado de indefensión jurídica, pues nunca se le otorga la oportunidad de hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones consignadas por las autoridades en el acta circunstanciada, violándose en consecuencia la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna.

Corrobora la anterior afirmación el hecho de que en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46, disposición en la que se establecen las reglas que han de seguirse para llevar a cabo las visitas domiciliarias previstas en el artículo 42 fracción III, se establece que entre la última acta parcial y el acta final de la visita domiciliaria deberá transcurrir un tiempo pertinente en el cual el contribuyente podrá presentar la documentación o alegar lo que a su derecho convenga en relación con lo consignado en la última acta parcial, situación en la cual se aprecia claramente la concordancia entre ésta disposición con el mandamiento constitucional en relación con la garantía de audiencia.

En efecto, la disposición antes mencionada establece en lo conducente, textualmente lo siguiente:

“Art. 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

- I.
- IV.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, **lo consignarán en forma circunstanciada en las actas parciales.** También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará

mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliara el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

.....”.

Así entonces, no existía razón alguna para que el legislador omitiera establecer dentro del procedimiento de visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales la oportunidad de que el contribuyente visitado substancie su defensa ante la misma autoridad de la que emanen los citados actos o ante su superior jerárquico, como ya dijimos, máxime que en el procedimiento de visita previsto en el artículo 46 antes transcrito y analizado en el Capítulo anterior, sí se encuentra establecido el derecho del particular de preparar su defensa en contra de lo consignado por la autoridad en la última acta parcial de la visita.

Por lo anterior, no encontramos mejor manera de ejemplificar lo expuesto, en relación a la contraposición del procedimiento previsto en el multicitado artículo 49 con la garantía constitucional aludida, que citando diversas tesis y jurisprudencias que en este sentido, ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y nuestros demás Tribunales Federales.

“FACULTADES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES, EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE) ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA. El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del día primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone en su primer párrafo: "Artículo 51. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución". El dispositivo preinserto se encuentra en el Título III, denominado "De las facultades de las autoridades fiscales", del código mencionado; y el

artículo 48 de ese ordenamiento, que se cita en aquél, se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las facultades fiscales fuera de una visita domiciliaria, lo que comúnmente se conoce como una "revisión en escritorio". El aludido precepto 51 es violatorio de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la exactora estime como de incumplimiento. El texto anterior de ese numeral ordenaba que, cuando las autoridades en la práctica de una verificación, fuera de visita domiciliaria, conocían de hechos u omisiones que pudiesen entrañar la inobservancia de las normas tributarias, estaban obligadas a darlos a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario; y ese comunicado no tenía el carácter de resolución fiscal. Si el contribuyente o el citado responsable no se inconformaba u ofrecía pruebas para desvirtuar esos hechos u omisiones, éstos se tenían por aceptados. Por lo contrario, de acuerdo con la norma vigente, si las autoridades conocen de hechos u omisiones de tal naturaleza fuera de una visita, están en posibilidad sin otro trámite de fijar mediante resolución las contribuciones omitidas. De tal manera, al suprimirse la posibilidad de que el contribuyente o el responsable solidario desvirtúen los hechos u omisiones, en que se apoye la autoridad para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas, se infringe la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional. La reforma al precepto 51 señalado, se sustentó (según el dictamen presentado a la Cámara de Diputados), en el principio de la "simplificación administrativa". No obstante, si bien es un principio actualmente reconocido que las autoridades deben abreviar los procedimientos en aras de una mayor eficiencia de la administración pública y, en el fondo, de los propios gobernados, es más trascendente que el respeto de los derechos subjetivos públicos, constituye una obligación ineludible por parte de las autoridades, en tanto que sirve de guía al ejercicio del poder público. Es por ello que no puede sostenerse simplemente, que el particular puede impugnar la resolución derivada de la aplicación del artículo 51 del Código tributario mediante

recurso de revocación o en el juicio de nulidad, pues, aparte de que se impide a la autoridad en la sede administrativa, revisar sus propios actos con vista a los argumentos y pruebas que el particular en su caso aporte, se obliga a éste a defender sus derechos bajo el principio de la garantía de interés fiscal, y la pretendida simplificación se traducirá en la multiplicación de juicios. Por otra parte, es muy importante poner de manifiesto que los razonamientos precedentes se entienden, exclusivamente, en función de ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues por esa razón, no son contrarios al principio de que en materia tributaria no es necesario que se dé al gobernado, en forma previa a la emisión del acto, la garantía de audiencia. Este criterio, expuesto por el Pleno de nuestro máximo tribunal, se contiene en la tesis de jurisprudencia número 8, publicada en la página veintiséis, Primera Parte, del último apéndice al Semanario Judicial de la Federación, que lleva por rubro "Audiencia, garantía de. En materia impositiva no es necesario que sea previa". Ahora bien, esa disposición no es aplicable a la especie porque la determinación de contribuciones omitidas y la imposición de sanciones, como consecuencia de ella, surgen del ejercicio de las facultades de verificación; y la afectación de los derechos del contribuyente no se sustenta en la mera aplicación de la ley impositiva sino que se origina, exclusivamente, en un acto de carácter administrativo que depende del arbitrio y consideraciones de una autoridad fiscal. Cuando se trata del uso de las facultades aludidas, el acto impugnado originalmente (el señalamiento de una contribución omitida) no surge directamente de la fijación del impuesto, de su determinación o de su cobro, para que la garantía de audiencia no deba ser previa, emana de un acto administrativo cuya finalidad es la de comprobar el acatamiento de las normas tributarias. En ese sentido la garantía de audiencia no impide que por disposición de la ley que ha fijado el impuesto, la autoridad exactora la determine y cobre porque en estos supuestos, el respeto de esa garantía no necesariamente debe ser previo a la emisión del acto. **Lo que persigue la audiencia del contribuyente cuando se trata del ejercicio de las facultades de la autoridad, para vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, es que esas actuaciones se desarrollen dentro de un marco de**

legalidad, permitiéndole demostrar que no ha incurrido en hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las normas tributarias, es decir, que ha cumplido con sus deberes como contribuyente o responsable solidario. Por lo tanto, si la reforma al artículo 51 del Código Fiscal de la Federación suprimió en forma tajante esa posibilidad del particular, es claro que infringe el derecho subjetivo público previsto por el artículo 14 de la Constitución". (TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO). (Semanao Judicial de la Federación, Epoca 8A, Tomo V Segunda Parte-2, Página : 575).

PRECEDENTES:

Amparo directo 1583/89. Syteptik, S.A. de C.V. 29 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

"AUDIENCIA GARANTIA. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION, NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. Aunque del texto del artículo 14 constitucional pudiera inferirse que siempre que la autoridad se apeg a al contenido de la ley aplicable, la garantía de audiencia no puede conculcarse; lo cierto es que tal derecho subjetivo público consiste en la oportunidad que debe concederse al particular para que intervenga y pueda así defenderse, rindiendo pruebas y vertiendo alegatos que sustenten tal defensa. Por lo tanto, aunque la ley que funde al acto no establezca la obligación de oír al afectado, antes de privarlo de sus derechos, la autoridad debe respetar la aludida garantía y oírlo en defensa, porque en ausencia del contenido de tal obligación para la responsable dentro de la Ley está el imperativo del artículo 14 constitucional". (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.) (Fuente : Semanao Judicial de la Federación, Epoca 8A, Tomo : XIII-Junio, Página : 529).

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 308/93. Director General del Centro de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes en Sonora y otras autoridades responsables. 26 de enero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Alicia Rodríguez Cruz. Secretario: Eduardo Anastasio Chávez García.

Amparo en revisión 127/93. Felipe Augusto López Flores. 2 de julio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Lucio Antonio Castillo González. Secretario: José Rafael Coronado Duarte.

Véanse: Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo IX-Abril, pág. 511; Séptima Epoca, Volúmenes 205-216, Séptima Parte, pág. 293 y Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Octava Parte, tesis 66, pág. 112.

“GARANTÍA DE AUDIENCIA. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PROVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a algunos de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción”. (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO). (Fuente : Semanario Judicial de la Federación, Epoca 8A, Tomo : IX Abril, Página : 511).

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 406/91. Ofelia López Bravo. 1o. de octubre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Amparo en revisión 192/91. Hermelinda Mirón Santos. 14 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Amparo en revisión 143/88. Héctor Santiago Chapell Rodríguez. 25 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917- 1985, Octava Parte, Tesis 66, página 112.

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de **formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados**. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, **todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados**, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus

afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas”. (TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO). (Fuente Semanario Judicial de la Federación, Epoca 8A, Tomo : VII-Enero, Página : 153).

PRECEDENTES:

Amparo directo 513/90. Dulces y Chocolates Alejandra, S.A. 5 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

“VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. El artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación concede a los inconformes con las actas de auditoría fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el procedimiento administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en él las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente con su inconformidad o, a más tardar, dentro de los treinta días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohíba de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por el causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una formalidad procesal que hace nugatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional y que, en lo relativo, respeta el precepto fiscal en comento”. (Instancia Segunda Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación, Epoca 7A, Volumen 139-144 Tercera Parte, Sección Jurisprudencia, Página 212).

PRECEDENTES:

Volúmenes 121-126, pág. 79. Revisión fiscal 83/78. Carnes y Alimentos Refrigerados, S. A. 22 de marzo de 1979. 5 votos.

Ponente: Jorge Iñárritu.

Volúmenes 133-138, pág. 102. Revisión fiscal 55/79. Industrias Capri, S. A. 30 de junio de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 133-138, pág. 102. Revisión fiscal 75/79. A.Y.V.I., S. A. 30 de junio de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Volúmenes 139-144, pág. 149. Revisión fiscal 89/79. Pelletier, S. A. 14 de agosto de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 139-144, pág. 149. Revisión fiscal 98/79. Mercería el Porvenir, S. A. 27 de octubre de 1980. Mayoría de 4 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

NOTA:

Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, tesis 334, pág. 571.

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION IMPUGNADA NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la propia autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción”. (Instancia: Sala Auxiliar, Semanario Judicial de la Federación, Epoca 7A, Volumen 205-216, Séptima Parte, Página 293).

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2900/83. Irineo Meza Naranjo y otros, en representación del ejido denominado El Mezquitillo, perteneciente a la Sindicatura de Costarrica, municipio de Culiacán, Sinaloa. Mayoría de 4 votos. 19 de junio de 1986. Engrose: Víctor Manuel Franco Pérez. Disidente: Guillermo Guzmán Orozco. Séptima Epoca, Séptima Parte:

Volúmenes 199-204, pág. 358. Amparo en revisión 6467/81.

Sucesión a bienes de Manuel Valdez Enciso. 7 de octubre de 1985. Mayoría de 3 votos. Ponente: Víctor Manuel Franco Pérez. Disidente: Guillermo Guzmán Orozco.

NOTA:

En la publicación original esta tesis aparece con la leyenda:

"Véase: Apéndice de jurisprudencia 1917-1985, Octava Parte, tesis 66, pág. 112."

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUN TRATANDOSE DE MATERIA TRIBUTARIA, SI NO ESTA DETERMINADO EL CREDITO FISCAL. Aún cuando sea cierto que en materia tributaria no es necesario que las autoridades cumplan con la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, esa circunstancia no opera en todos los casos, pues es importante señalar que cuando por disposición legal no esté precisado un crédito fiscal, por ser necesario que la autoridad determine la base gravable sobre la cual se debe causar, para lo cual necesita realizar un procedimiento tendiente a dicho fin, se debe dar la intervención correspondiente a quien pudiese ser el afectado por la misma, para que se encuentre en posibilidad de hacer las objeciones durante ese procedimiento alegando lo que a sus derechos conviniese. En consecuencia, cuando la autoridad de la materia no concede la garantía de previa audiencia, viola ese derecho consagrado en el precepto constitucional aludido”. (PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO). (Semanao Judicial de la Federación, Epoca 7A, Volumen 169-174, Sexta Parte, Página 34).

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 1831/82. Teófilo Aguilar Rioja. 13 de abril de 1983. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.

“AUDIENCIA, GARANTIA, EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Cuando un precepto administrativo, para respetar la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, establece que se oirá al afectado en defensa, sin dar lineamientos precisos al respecto, debe estimarse que las autoridades están obligadas a dar a conocer a dicho afectado, en forma completa, todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra; **deben asimismo darle un término razonable para que aporte las probanzas que estime convenientes para probar sus defensas y desvirtuar las pruebas de cargo, y deben darle oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga,** después de haberle permitido tomar conocimiento cabal de las pruebas existentes en su contra. Por lo demás, en estos casos, es precisamente la autoridad la que, ante la falta de precisión de la ley, tiene el cargo de probar que ha satisfecho los requerimientos anteriores, demostrando que se ha emplazado al afectado, que se le han dado a conocer los elementos necesarios y que se le ha dado un término razonable para aportar pruebas y alegar. De lo contrario, se pondría sobre el afectado una carga injusta y muy difícil de afrontar, si no imposible a veces, pues siendo las autoridades quienes conducen el procedimiento en que ha de darse al afectado la garantía de audiencia, son ellas las que pueden tener en su mano los elementos de prueba respecto de los actos procesales realizados, mientras que el afectado estaría obligado a probar hechos negativos, o hechos positivos que aparecen precisamente en la investigación en que alega no habersele dado plena oportunidad de defensa”. (PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO). (Semana Judicial de la Federación, Epoca 7A, Volumen 63, Sexta Parte, Página 21).

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 591/73. José Luis Colina García. 26 de marzo de 1974. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción. (Instancia Segunda Sala, Apéndice 1985, Parte VIII, Sección Común, Tesis 66, Página 112).

PRECEDENTES:

Sexta Epoca, Tercera Parte: Vol. LXXXVIII, pág. 30. Amparo en revisión 831/64. Mercedes de la Rosa Puente. 29 de octubre de 1964. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Séptima Epoca, Tercera Parte: Vol. 26, pág. 122. Amparo en revisión 2462/70. Poblado "Villa Rica, Mpio. de Actopan, Ver. 25 de febrero de 1971. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez. Vol. 26, pág. 122.

Amparo en revisión 4722/70. Poblado de las Cruces, ahora Francisco I. Madero, Mpio. de Lagos de Moreno, Jal. 25 de febrero de 1971. 5 votos. En la publicación. En la publicación no se menciona el nombre del ponente. Vol. 63, pág. 25.

Amparo en revisión 3372/73. Carmen Gómez de Mendoza. 14 de marzo de 1974. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Vol. 63, pág. 25. Amparo en revisión 2422/73. Adolfo Cárdenas Guerra. 28 de marzo de 1974.

5 votos. En la publicación no se menciona el nombre del ponente.

“VISITA DOMICILIARIA, PRACTICADA EN EL DOMICILIO DEL INTERESADO. OBLIGACION DE LA AUTORIDAD QUE LA REALIZA DE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION CON QUE LA DESIGNE LA AUTORIDAD. De conformidad con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, toda visita que realicen las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en las diversas fracciones del citado precepto legal; por tanto, si la orden de visita fue expedida por una autoridad fiscal para que se practique en el domicilio del contribuyente, con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, es evidente que la autoridad que realiza dicha visita debe cumplir con los requisitos del mencionado artículo 44, independientemente de que ésta argumente que se trata de una visita de inspección de comprobantes fiscales, que, según la propia autoridad, es distinta a las visitas domiciliarias, ya que dicho numeral no distingue entre unas u otras”. (PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO). (Semana Judicial de la Federación y su Gaceta, Epoca 9A, Tomo II, Agosto de 1995, Tesis I.1o.A.2 A, Página 666, Clave TC011002.9 ADM.)

PRECEDENTES:

Revisión fiscal 11/95. Maximino Morales Canuto. 15 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

De lo antes expuesto y transcrito, podemos notar que el procedimiento que establece el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación en la visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales prescinde del derecho que tiene todo contribuyente de exponer lo que a su derecho convenga en lo relativo a los hechos consignados por los visitadores durante el desarrollo de la visita en cuestión.

Lo anterior llama la atención, puesto que, como notamos de la simple lectura efectuada a las jurisprudencias y tesis anteriores, en la visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales se están repitiendo los mismos vicios que tenían las visitas a las que hace mención el artículo 42 del propio Código Fiscal en tiempos pasados, por lo que desde una óptica personal considero que el pretender dar agilidad a este tipo de visitas, no justifica la violación a las garantías de audiencia y seguridad jurídica.

En estos términos, es claro que al contribuyente visitado se le esta cometiendo una violación inminente a la garantía de audiencia prevista en el artículo 14, segundo párrafo de nuestra Carta Magna, situación que parece haberse subsanado en las visitas a las que se refiere el artículo 42 del propio Código.

Tal situación pone en evidencia la grave falta que comete el legislador al establecer en el artículo 49 un procedimiento especial para la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales; ¿no hubiera sido más sencillo, que evitando causar los errores originados en su momento de manera general en la visita común, ahora “subsanados” en el artículo 44 y 46, el legislador hubiera procedido a determinar como reglas para llevar a cabo la visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las existentes en los mencionados artículos del Código Fiscal de la Federación?

Como podemos observar, esto no sucedió y dado que la garantía de audiencia es parte esencial de todo procedimiento administrativo, sin la cual éste resulta inconstitucional al dejar al contribuyente en total estado de indefensión e inseguridad jurídica vejando su derecho para ser oído y alegar lo que a su defensa convenga, resulta ser que el procedimiento en estudio resulta eminentemente inconstitucional, y en tal virtud, la disposición que lo prevé de igual manera lo es.

Sin embargo, considero que esta situación en la que queda mermada una de las garantías individuales más importantes que consagra nuestra Carta Magna, puede enmendarse mediante la interposición de un juicio de amparo, que en suma constituye el instrumento constitucional que permite al particular afectado en sus garantías individuales el acceso a la justicia, tema que estudiaremos a continuación y que consideramos constituye la defensa idónea en contra de la inconstitucionalidad de la disposición que ha quedado especificada en este punto, así como en el anterior.

4.5. EL JUICIO DE AMPARO

El juicio de amparo resulta ser el medio de defensa idóneo en contra de las violaciones a las garantías individuales consagradas en nuestra Constitución.

Antes de entrar al caso en concreto, es decir, el análisis del juicio de amparo en contra de la inconstitucionalidad del artículo 49 del Código Fiscal de la

Federación, es necesario señalar que la hipótesis que por medio del presente trabajo se expone, no se obstaculiza por lo dispuesto en la fracción XV del artículo 73 de la propia Ley de Amparo como lo veremos mas adelante.

El juicio de amparo es el procedimiento Constitucional con el que cuenta el particular en contra de los actos de autoridad, cuyo objetivo es lograr el respeto de las garantías individuales consagradas en nuestra Carta Magna y cuya tutela ha sido encomendada conforme a los preceptos de nuestra propia Ley Fundamental al Poder Judicial de la Federación.⁵⁰

El Maestro Ignacio Burgoa en su libro "El Juicio de Amparo", cita a Guillermo Blackstone, quien afirmaba en su obra "Comentarios on the law of England" que el juicio de garantías "es la regla general e indisputable, que donde quiera que hay un derecho legal, también hay defensa de ese derecho o acción, siempre que el derecho es invadido" agregando posteriormente que "es un principio fijo e invariable de las leyes... , que todo derecho cuando se veja tiene que tener un recurso y que toda injuria debe de tener su remedio".⁵¹

El orden jurídico debe reconocer los derechos universales del hombre como persona, sin embargo, para que dichos derechos no queden como letra muerta, es necesario que se instituyan los medios idóneos para conseguir la eficacia de ese respeto o bien, para remediar su incumplimiento.

Históricamente, el juicio de amparo se ha consagrado como el instrumento de preservación de las garantías individuales del gobernado, fue creado primeramente dentro de la Constitución Local del Estado de Yucatán por el insigne Don Manuel Crescencio Rejón y posteriormente a nivel Federal gracias a la iniciativa de Don Mariano Otero, quien si bien realizó la protección constitucional a través del juicio de amparo cuando la garantía se ve lesionada, la limitó estrictamente al que solicita esa protección.

En tal virtud, el juicio de amparo constituye el medio de defensa primordial para mantener el orden jurídico en relación con las garantías individuales que se ven lesionadas por actos contrarios a nuestra propia Ley Fundamental.

Ahora bien, como lo mencionamos anteriormente, el juicio de amparo como protector de las garantías individuales está destinado para hacerse valer únicamente por los gobernados, y en tal virtud no es un instrumento que esté al acceso de las autoridades como medio de defensa. Sin embargo, ello no implica que éstas últimas dentro del procedimiento no puedan hacer valer sus derechos procesales, e inclusive el agotar los recursos que establece la Ley de la materia.

⁵⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.

⁵¹ Ignacio Burgoa Orihuela, "El juicio de Amparo", Quinta Edición, Editorial Porrúa, México 1962, pág. 199.

El juicio de amparo, se encuentra regulado por la propia Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y tiene como finalidad que el gobernado promovente obtenga el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del acto de violación por el que se le haya vejado de alguno de los derechos fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna.

En dicha Ley se establecen dos tipos de procedimiento para interponer el amparo los cuales mencionaremos de manera general y que son:

- El juicio de amparo Uni-instancial o Directo y
- El juicio de amparo Bi-instancial o Indirecto.

El juicio e amparo es uni-instancial o directo cuando no tiene mas que una instancia por ausencia de recurso alguno; y será bi-instancial o indirecto cuando tiene dos instancias; estando constituida la segunda por la existencia de un recurso previsto contra la sentencia dictada en primera instancia.

La demanda de amparo del juicio bi-instancial o indirecto se interpone ante los Juzgados de Distrito, y la sentencia que en tal instancia se dicte, es recurrible ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante los Tribunales Colegiados según su ámbito de competencia.

Por su parte, la demanda de amparo del juicio uni-instancial o directo es resuelto en una única instancia, como regla general, por los Tribunales Colegiados de Circuito, de conformidad con el ámbito de competencia establecido por la propia Ley de la materia, las sentencias dictadas por la instancia competente, causan ejecutoria o estado por ministerio de ley.

Sin embargo, lo anterior no siempre ha sido así, puesto que la primera Ley del juicio de amparo de 1861, establecía que todos los juicios de amparo debían promoverse ante los Jueces de Distrito y las resoluciones que éstos dictaran eran revisables de oficio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Esta situación subsistió en las leyes de 1861 y 1882, así como en el Código Federal de Procedimientos Civiles de 1897, hasta la Constitución de 1917 la cual innovó substancialmente la distribución de competencias y creó la distinción entre el amparo directo que en única instancia se tramitaba ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y el amparo indirecto que se tramitaba primero ante el Juez de Distrito y ulteriormente, en revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el año de 1951 se crearon los Tribunales Colegiados de Circuito a los que se les otorgó la facultad de conocer de los juicios de amparo que se promovieran contra sentencias definitivas y laudos, por violaciones cometidas durante la secuela del procedimiento, siempre que afectaran a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, reservándose a la Suprema Corte el conocimiento de los juicios de

amparo que se promovieran en contra de las sentencias definitivas dictadas en los juicios civiles o penales o laudos de las Juntas de Conciliación y Arbitraje, por violaciones de garantías cometidas en la sentencia misma o las Juntas de Conciliación.

A la creación de estos Tribunales Colegiados de Circuito, se distribuyó la competencia atribuida a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que nuestro máximo Tribunal solo conocería de amparos en los que se alegaran violaciones cometidas dentro de la sentencia definitiva, o dentro del laudo, y en cambio a los Tribunales Colegiados de Circuito se les otorgó la facultad de conocer de juicios de amparo, en que la violación de garantías consistiera en violaciones al procedimiento.

El hecho de que se hubieren creado los Tribunales Colegiados de Circuito con una competencia restringida al conocimiento de violaciones de garantías derivadas de violaciones al procedimiento fue producto de dos hechos. El primero, que existían gran cantidad de juicios cuya materia versaba sobre violaciones al procedimiento y, segundo, que la enmienda, reparación y restitución de esas garantías durante la substanciación del procedimiento, constituyeron una fuerte preocupación dentro del propio Congreso de la Unión y de los demás poderes, situación que propició se buscará por medio de la vía del amparo la enmienda a las violaciones procesales, toda vez que la legislación ordinaria no había demostrado ser suficiente.

En estos términos, cuando en una demanda de amparo se invocaban solamente violaciones cometidas dentro de la sentencia o laudo; o en un segundo caso solamente violaciones al procedimiento, resultaba fácil la determinación competencial entre la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, correspondiendo las primeras a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y las segundas a los Tribunales Colegiados de Circuito.

Sin embargo, cuando en la misma demanda de amparo se invocaban violaciones cometidas dentro de la sentencia o laudo, y además violaciones procesales se ocasionaban grandes controversias y retardo en la resolución pronta y expedita.

Dicha situación dio lugar a que en el año de 1987 se reestructurara la competencia entre la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, para que cada uno de éstos órganos jurisdiccionales tuviera una delimitación competencial por materia o cuantía. Pero conociendo tanto de violaciones cometidas dentro de la sentencia definitiva o laudo, como violaciones al procedimiento.

El 15 de enero de 1988, entraron en vigor diversas reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a Ley Orgánica del Poder Judicial Federal y a la Ley de Amparo, conforme a las cuales los Tribunales Colegiados de Circuito serían los únicos competentes para conocer de los juicios de garantías individuales y constituyan actos de aplicación de las leyes, reservándose a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la competencia exclusiva para conocer en segunda instancia de amparos contra leyes y reglamentos.

Debe señalarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conserva también la facultad de atraer cualquier asunto de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando así lo amerite la naturaleza del negocio, o bien para revisar una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito, cuando subsista el problema de la constitucionalidad planteado en la demanda de amparo.

Las violaciones al procedimiento pueden afectar simplemente las defensas del quejoso y trascender o no en la sentencia o laudo, o bien pueden dejar sin defensa al quejoso, reflejándose siempre en su perjuicio dicha situación en la sentencia o laudo.

Esta distinción de las violaciones al procedimiento en razón del grado en que influyen en las defensas de quien sufre la violación, han sido tomadas por el legislador para delimitar la competencia entre los Jueces de Distrito, por una parte, y, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito por la otra.

En otras palabras, debe establecerse una clara distinción entre amparo indirecto y el amparo directo, para lo cual y además de lo señalado en párrafos anteriores, debemos recurrir a los preceptos específicos de la ley de la materia para definir la idoneidad de una u otra vía, considerando la naturaleza de la violación, ya sea de leyes, de actos de autoridad administrativa que no tengan previamente establecidos las leyes, recursos o medios de defensa ordinarios, o que se trate de actos violatorios directamente a la Constitución, o que se presenten sentencias o laudos infractores a las garantías del gobernado, o que se observen violaciones cometidas dentro o fuera del juicio.

Por lo que se refiere al amparo indirecto, debe tomarse en consideración lo siguiente:

El artículo 107 de la Constitución establece que todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determina la ley, de acuerdo con las bases siguientes:

El amparo contra actos en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, **contra leyes y contra actos de autoridad administrativa**, se interpondrá ante el Juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en el que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tratamiento se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se le citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oirán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia de la sentencia.

El artículo 114 de la Ley de la materia tratándose de amparo indirecto establece lo siguiente:

“El amparo se pedirá ante el Juez de Distrito,

I.- **Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de los Estados u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso;**

II.- **Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo. En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo solo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiera quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le concede, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia;**

III.- **Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido. Si se trata de actos de ejecución de sentencia, solo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieran dejado sin defensa al quejoso. Tratándose de remates, solo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.**

IV.- **Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;**

V.- **Contra actos ejecutados fuera y dentro de juicio, que afecten a personas extrañas a él, cuando la Ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o renovarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería;**

VI.- Contra leyes o actos de autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1º de esta Ley.⁵²

De las disposiciones anteriores, se desprende la competencia de los Jueces de Distrito para conocer de juicios de amparo en que se reclamen las leyes, reglamentos, decretos y acuerdos de observancia general, los actos fuera de juicio, dentro de juicio o después de concluidos.

Los actos fuera de juicio, no son susceptibles de violaciones al procedimiento, (entendiendo por juicio la idea de procedimiento como se menciona en el punto 4.4 anterior) porque no existiendo el continente, menos aún existiría el contenido. Esto es, que la violación al procedimiento implica por lógica que exista un procedimiento, dentro del cual tenga lugar la violación al procedimiento. Así, cualquier ley o reglamento, o acto de autoridad administrativa que no provenga de un procedimiento en forma de juicio, no será susceptible de generar violaciones al procedimiento.

Las violaciones al procedimiento dentro de éste o después de su resolución y en vía de ejecución, pueden afectar bien a una de las partes, bien a una persona ajena a la relación procesal.

En el primer caso se estará frente a un juicio seguido a espaldas del demandado, y en el segundo caso, se estará frente a los llamados terceros extraños al juicio.

La doctrina y alguna jurisprudencia han confundido ambas hipótesis, llamando tercero extraño a juicio a quien siendo parte demandada no se le ha dado la oportunidad de ser oído.

Don Alfonso Noriega sobre el particular externa la siguiente opinión:

“Se entiende por tercero, en general, a la persona que no interviene en la verificación de un acto jurídico y que por permanecer extraño a él no puede ser favorecido ni perjudicado por el acto. Tal sucede en los contratos en que los rige la regla y que sólo obligan y otorgan derechos a favor de las partes contratantes. Aplicando este principio a la investigación que nos ocupa, debe entenderse por tercero o extraño al juicio, a la persona que no ha figurado en el juicio preexistente como parte en el sentido material. El gran jurista italiano Ramiro Podetti, en su brillante estudio sobre las tercerías dice que el proceso común y también considerado históricamente, tiene dos sujetos: actor y reo o demandado, que con el juez constituyen la trilogía romana que da origen a la idea de relación jurídica. Simples o compuestos, los sujetos clásicos son dos: actor (primus) y

⁵² Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1936.

demandado (secundus). Pero puede intervenir, por llamado de las partes o del juez o bien por interés propio, antes o después, de trabada la contienda, otro sujeto (tertius).⁵³

En conclusión dice Podetti "debe considerarse como tercero a cualquier persona que no figure en el proceso como actor o como demandado. Por tanto el tercero en un juicio, es aquel que no ha figurado en la relación procesal, ni como actor ni como demandado, que no ha participado en los procedimientos y que, por tanto, no ha sido oído en su defensa, razones por las cuales es un verdadero extraño al juicio"⁵⁴.

Para establecer con mayor precisión el concepto de tercero, o extraño a un juicio, es pertinente determinar las diversas situaciones en que un tercero puede estar en relación con un juicio: a) Terceros indiferentes, o sea aquellas personas que no reciben ningún perjuicio ni beneficio por los procedimientos que se realizan en el proceso en el que no intervienen; b) Terceros interesados en el juicio y que son partes en la relación jurídica sustancial materia del juicio preexistente; y c) Terceros que reciben algún perjuicio por los procedimientos seguidos en el juicio; pero no figuran en la relación jurídica sustancial que es materia del juicio preexistente. En los términos de la fracción IV del artículo 114, el extraño al juicio es, precisamente, el que tiene la situación definida en la última de las hipótesis que he consignado; es decir, es aquel que sin intervenir en la relación jurídica sustancial, que es materia de un juicio preexistente, sufre un perjuicio derivado de los procedimientos seguidos en dicho juicio. Desde que entró en vigor la Constitución de 1917 y la Ley de Amparo de 1919, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió conocer de muchos juicios de amparo que se promovieron ante los jueces de Distrito, alegando como acto reclamado, actos ejecutados dentro de un juicio en el cual los quejosos eran extraños a él y se fundaba la procedencia de dichos amparos en el texto de la fracción IX del Artículo 107 Constitucional.

Una vez que hemos dejado en claro a en términos generales lo que debe de entenderse por juicio de amparo, así como la distinción que existe entre amparo directo e indirecto, se expone a continuación, la defensa que considero idónea en contra de las violaciones que se han pretendido dejar en claro sobre la inconstitucionalidad del multicitado artículo 49 en relación con la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 segundo párrafo de nuestra Carta Magna, las cuales como antes lo mencionamos y ahora reiteramos, son objeto de impugnarse por la vía del juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa.

⁵³ Alfonso Noriega, "Lecciones de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1975, páginas 333 a 335.

⁵⁴ Ramiro Podetti, "Tratado de los actos procesales. Principios y Normas Generales", Tomo II, Buenos Aires, 1955, pág. 223 y ss.

4.6. EL JUICIO DE AMPARO EN CONTRA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Como lo he pretendido exponer a lo largo de este trabajo, el procedimiento previsto para llevar a cabo la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación resulta violatorio de la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Los vicios de inconstitucionalidad en la disposición aludida, comienzan con la diligencia de notificación para la entrega de la orden a la que me referí en el punto 4.3 anterior, y posteriormente cuando después de la última acta parcial y antes del cierre del acta final se prescinde del momento en el que el visitado pueda desvirtuar lo asentado por las autoridades en el desarrollo de la visita, como se analizó en el punto 4.4. del presente Capítulo, de lo que se desprende que nos encontramos frente a un procedimiento eminentemente inconstitucional.

Tal situación trae aparejada como consecuencia, que la aplicación de dicho procedimiento deje al contribuyente visitado en estado de indefensión e inseguridad jurídica, pues se le está aplicando una disposición que va en contra del mandato supremo que es la Constitución.

Ahora bien, en el punto 4.5 anterior en el que me referí de manera general al juicio de amparo, establecí en primer término, que el juicio de garantías que se pretende en el caso hipotético, no se ve obstaculizado por dispuesto en el artículo 73 de la propia Ley de Amparo.

Creo importante señalar tal cuestión, toda vez que la mencionada disposición se refiere a los casos en los cuales el juicio en comento resulta improcedente. En la fracción XV de dicho artículo se establece que el juicio de amparo será improcedente "en contra de actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal, por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conocer la suspensión definitiva, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta ley. No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación".

Ahora bien, de acuerdo con la disposición anteriormente transcrita, el juicio de amparo no será procedente cuando en contra del acto proceda algún recurso, juicio o medio defensa legal, siempre que conforme a las leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado.

En los anteriores términos, y de acuerdo con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales procederá el recurso de revocación o bien el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación a opción del interesado.

Sin embargo, la pretensión del juicio de amparo en el caso en estudio es en contra del propio artículo 49, pues este es inconstitucional, y el efecto que se pretende no es que se suspenda el acto, o se restituya el procedimiento, lo cual no tendría ningún caso, pues no se restituiría la garantía de audiencia al afectado.

En efecto, no tendría ningún caso restituir un procedimiento que es inconstitucional pues el mismo por decirlo así, está viciado de origen. En este sentido el artículo 49 no puede estar por encima del mandato constitucional violando la garantía de seguridad jurídica del contribuyente visitado al no respetar la garantía de audiencia en dicho procedimiento.

Al respecto, el segundo párrafo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de amparo establece que:

“No se entenderá consentida tácitamente una Ley, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia, en los términos de la fracción VI de este artículo, no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en relación con el quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación, proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo. En el primer caso, solo se entenderá consentida la ley sino se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir de la fecha en que se haya notificado la resolución recaída al recurso o medio de defensa, aun cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.

Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, párrafo segundo, de este ordenamiento”.

Como se desprende de la disposición antes transcrita, la misma prevé la posibilidad de que el afectado pueda hacer valer el medio defensa propuesto en el caso, es decir, el juicio de amparo, independientemente de que se prevea en el Código Fiscal de la Federación el recurso de revocación o el juicio de nulidad; siempre y cuando, lo que se impugne sea la inconstitucionalidad de la ley o disposición.

Así entonces, es claro que dicha disposición prevé una excepción al principio de definitividad que ha de seguirse en materia de amparo, razón por la cual, desde mi punto de vista, el pretendido juicio no se ve obstaculizado por la causal de improcedencia prevista en la fracción XV del propio artículo 73 como antes lo señalamos.

En este sentido, mediante el juicio de amparo se pretende impugnar la disposición por resultar inconstitucional y, como finalidad, lograr que las autoridades fiscales se encuentren impedidas para llevar a cabo un procedimiento de revisión de comprobantes fiscales, lo que traería como consecuencia el cambio de la disposición por parte del poder legislativo para que en ella se consagre un procedimiento en el que se prevea la garantía de audiencia o bien se lleven a cabo revisiones en materia de comprobantes, conforme a la visita prevista en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, y para finalizar este trabajo, considero que es factible el promover un amparo en contra del primer acto de aplicación del mencionado artículo 49 del Código Fiscal de la Federación ante los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, con fundamento en lo dispuesto por la fracción primera del artículo 114 de la Ley del Amparo.

Considero importante señalar, que el abundar más en el medio de defensa propuesto, rebasa las pretensiones del presente trabajo cuya finalidad ha sido demostrar la inconstitucionalidad del multicitado artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, espero que las exposiciones prácticas expuestas en torno al tema sean de utilidad para el contribuyente que se encuentre en el caso estudiado.

7.- Todo procedimiento por medio del cual se ejerciten las facultades de comprobación de las autoridades administrativas, debe salvaguardar en todo momento la garantía de audiencia. La garantía de audiencia constituye el derecho de todo gobernado de ser oído y vencido en juicio, antes de ser privado de alguno de sus derechos o bienes jurídicamente tutelados.

8.- La facultad económico coactiva no es contraria a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, atendiendo a la necesidad, urgencia y premura con que el Estado debe proceder para fijar y recaudar las contribuciones, que entrañen obligaciones públicas individuales de carácter económico y cuyo cumplimiento esta directamente destinado a sufragar los gastos públicos, objetivo que no se podría lograr con la prontitud que su consecución requiere, si se observara previamente a dichos actos la audiencia previa, sin embargo, tal situación no implica que con posterioridad al acto o fijación de la contribución el causante no tenga derecho de impugnarla mediante los recursos o medios de defensa legales procedentes, o por la vía del amparo, si esos recursos o medios legales no se establecen normativamente.

9.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido un criterio uniforme respecto de la aplicación de esta garantía de audiencia, sin afectar la facultad económica coactiva de las autoridades fiscales. Este criterio va en el sentido de obligar a toda autoridad a respetar la garantía aludida antes de emitir un acto que afecte en forma directa y personal la esfera jurídica del gobernado. Dicho criterio abarca por supuesto a todas las áreas del derecho, es decir, no lo limita única y exclusivamente a una materia.

10.- La particularidad de que no sea observada la audiencia previa en materia de actos administrativos económicos coactivos, sino hasta con posterioridad al acto, no implica que el acto en sí, no cumpla con la garantía de audiencia en relación con las formalidades esenciales del procedimiento en todo juicio.

11.- Todo acto o procedimiento debe de estar revestido de las formalidades previstas conforme a derecho, las cuales generalmente comienzan con la obligación por parte de las autoridades de dar a conocer el acto o procedimiento que ha de llevarse a cabo, al sujeto afectado del mismo.

En este sentido, la notificación que debe de hacerse para dar a conocer el acto, es parte integrante de la garantía de audiencia puesto que forma parte esencial del procedimiento que ha de llevarse a cabo en todo juicio.

12.- El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido que todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen ineludiblemente, distintas etapas que configuren la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, resultando indispensable en este sentido, que primeramente el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, y que posteriormente se le de oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

13.- En estos términos resulta ineludible, por la propia trascendencia del acto que ha de ser notificado, que medie citatorio si no se encuentra a la persona objeto de la visita para la revisión de comprobantes fiscales, pues de otra manera, se estarán violando las formalidades esenciales de la diligencia de notificación y, en tal virtud, la disposición que así lo prevea resultará inconstitucional, por prescindir de las formalidades esenciales de todo procedimiento, salvaguardadas en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional en relación con la garantía de audiencia.

Así entonces, el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación resulta inconstitucional, al no prever la diligencia de notificación del procedimiento para llevar a cabo las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, el dejar citatorio para dar a conocer el acto que se pretende al contribuyente visitado.

14.- El concepto "juicio", no necesariamente supone un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional. Dicho procedimiento debe instituirse legalmente como medio para que el gobernado formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación, ya que, antes de este, debe brindarse la oportunidad defensiva para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.

En este sentido, toda ley que faculta a una autoridad administrativa para realizar actos de privación, molestia o determinación de una contribución o infracción a las disposiciones fiscales, deberá consagrar un procedimiento de defensa para el contribuyente afectado, ya que de lo contrario estará cometiendo una violación a la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

15.- El procedimiento que prevé el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación para llevar a cabo visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales no prevé en ningún momento que el contribuyente visitado pueda desvirtuar lo consignado por las autoridades en el acta o actas circunstanciadas.

Al prescindir el procedimiento contenido en la disposición aludida de la oportunidad que debe darse al contribuyente visitado de hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones consignadas por las autoridades en el acta circunstanciada, se estará violando en consecuencia la garantía de audiencia consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna.

16.- El juicio de amparo es el medio de defensa idóneo con el que cuentan los particulares en contra de los actos de autoridad por medio de los cuales se les viole alguna de las garantías individuales consagradas en nuestra Constitución, cuya tutela ha sido encomendada conforme a los preceptos de nuestra propia Ley Fundamental al Poder Judicial de la Federación.

17.- La inconstitucionalidad prevista en el procedimiento para llevar a cabo visitas para comprobar la expedición de comprobantes fiscales al que se refiere el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, comienza con la diligencia de notificación para la entrega de la orden y posteriormente cuando después de la última acta parcial y antes del cierre del acta final se prescinde del momento en el que el visitado pueda desvirtuar lo asentado por las autoridades en el desarrollo de la visita.

Por lo anterior, es claro que nos encontramos frente a un procedimiento eminentemente inconstitucional violatorio de la garantía de audiencia, e impugnabile por la vía del juicio de amparo.

18.- El texto de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, prevé la posibilidad de que el afectado pueda hacer valer el amparo en contra del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación independientemente de que en el mismo ordenamiento se establezcan el recurso de revocación o el juicio de nulidad como medios de defensa.

Lo anterior es así toda vez que, lo que se pretende no es la suspensión del acto o la restitución del procedimiento, pues en ninguno de estos casos se le restituiría al afectado la garantía de audiencia.

19.- La fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo prevé una excepción al principio de definitividad que ha de seguirse en materia de amparo, razón por la cual, a mi juicio, el pretendido amparo en el caso estudiado no se ve obstaculizado por la causal de improcedencia prevista en la fracción XV del propio artículo 73 de la mencionada ley.

20.- Mediante el medio de defensa propuesto, se pretende lograr que las autoridades fiscales se encuentren impedidas para llevar a cabo un procedimiento de revisión en materia de comprobantes fiscales, lo que traería como consecuencia el cambio o la reforma a la disposición estudiada por parte del poder legislativo, para que en ella se consagre un procedimiento en el que se respete la garantía de audiencia o bien se lleven a cabo revisiones en materia de comprobantes fiscales, conforme al procedimiento previsto para la visita domiciliaria a la que se refiere el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Serra Rojas, Andrés, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, Sexta Edición, Tomo Primero.
- 2.- Arrijoa Vizcaino, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, Décimo Primera Edición.
- 3.- Margain Manautou, Emilio, "Introducción al Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, Décima Edición.
- 4.- Smith, Adam, "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", Publicaciones Cruz O. México, Libro V, Tomo II.
- 5.- Flores Zavala, Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México 1993.
- 6.- Burgoa Orihuela, Ignacio, "Las Garantías Individuales", Editorial Porrúa, Vigésimo Sexta Edición.
- 7.- De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1993, Décimo Octava Edición.
- 8.- Rivera Pérez Campos, José "Revista de Investigación Fiscal", Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970.
- 9.- Fraga, Gabino, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, Vigésimo Segunda Edición.
- 10.- Lomelí Cerezo, Margarita, "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal", Compañía Editorial Continental.
- 11.- Fernández y Cuevas, José Mauricio, "Visitas domiciliarias para efectos Fiscales. Aspectos Constitucionales", DoFiscal Editores, México, 1983.
- 12.- Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, "Conceptos Generales", Publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, No. 2, Octubre de 1956.

- 13.- Pérez del Castillo, Rodolfo, “ La Notificación en el Procedimiento Fiscal Administrativo”, “Revista del Tribunal Fiscal de la Federación”, 3ª. Epoca, Año IX, Octubre de 1996.
- 14.- Burgoa Orihuela, Ignacio, “El Juicio Amparo”, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México, 1962.
- 15.- Noriega, Alfonso, “Lecciones de Amparo”, Editorial Porrúa, México, 1975.
- 16.- Podetti, Ramiro, “Tratado de los actos procesales. Principios y Normas Generales”, Tomo II, Buenos Aires, 1955.
- 17.- “Diccionario de la Lengua Española”, de la Real Academia Española, Editorial Espasa Calpe, Vigésimo Primera Edición, Madrid, 1992.
- 18.- Alcalá Zamora y Castillo Niceto, “Estudios de la Teoría General e Historia del Proceso”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1974.
- 19.- Castro, Juventino V, “Garantías y Amparo”, Editorial Porrúa, Sexta Edición, México, 1989.
- 20.- Ramírez, Tena Felipe, “Derecho Constitucional Mexicano”, Editorial Porrúa, Vigésimo Primera Edición, México, 1985.
- 22.- Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, Editorial Harla, México 1983.
- 23.- Cartas Sosa Rodolfo y Ayala Vallejo Graciela, “Las visitas domiciliarias de carácter fiscal”, Editorial Themis, Primera reimpresión, México, mayo de 1996.

LEGISLACION

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Cajica, Puebla, México, 1992.
- 2.- Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Delma, México, 1994.
- 3.- Código Fiscal de la Federación, Compilación Tributaria, Dofiscal Editores, México, 1998.
- 4.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Compilación Tributaria, Dofiscal Editores, México, 1998.

- 5.- Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, Compilación Tributaria, Dofiscal Editores, México 1998.
- 6.- Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público, Bufete Jurídico, Software Visual, Actualizado hasta marzo de 1998.
- 7.- Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, Ediciones Delma, México, 1997.

FUENTES TESIS Y JURISPRUDENCIAS

- Cartas Sosa Rodolfo y Ayala Vallejo Graciela, "Las visitas domiciliarias de carácter fiscal", Editorial Themis, Primera reimpresión, México, mayo de 1996.