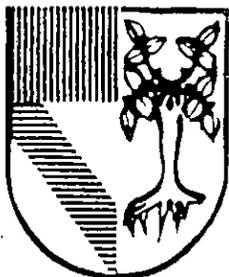


308909



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

27

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

2es

" CONCLUSION ANTICIPADA DE VISITAS  
DOMICILIARIAS POR EXISTIR DICTAMEN SOBRE  
LOS ESTADOS FINANCIEROS "

T E S I S

QUE PRESENTA EL ALUMNO

**SALVADOR EUGENIO GONZALEZ ESCAMILLA**

PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**

DIRECTOR DE TESIS: DOCTOR GONZALO URIBARRI CARPINTERO

MEXICO, D. F.

1998.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

268205



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

A Ti, mi buen Dios, que siempre has estado  
ahí, conmigo, incluso cuando nadie mas  
estaba.

A mis Padres, porque ésto es más suyo que mío.

A mi Padre, Antonio, por ser mi maestro con su ejemplo, y mi amigo por su cariño y paciencia.

A mi Madre, Teresa, por ser mi principal apoyo, por creer siempre en mí, por haberme querido antes de conocerme y, sobre todo, por seguirme queriendo después de haberme conocido.

A mis hermanos, Tere, Toño, Ana, Paulina y María Dolores, mis siempre queridos compañeros, unas veces de juegos, otras de batallas.

A mis amigos, porque haberlos conocido a cada uno de ustedes es motivo suficiente para que mi vida haya valido la pena, y por quienes le doy gracias a Dios cada día.

Al Centro Escolar Cedros y a la Universidad Panamericana, donde no sólo aprendí lo académico sino, sobre todo, lo humano.

A los licenciados Luis Ortiz Hidalgo, Gerardo Nieto Martínez, Jaime Jesús Saldaña Orozco y Gil Zenteno García, de quienes he aprendido innumerables e invaluable lecciones.

A todos los integrantes de Basham, Ringe y Correa, S.C., con quienes he compartido ya 5 maravillosos años.

**CONCLUSION ANTICIPADA DE VISITAS DOMICILIARIAS POR EXISTIR  
DICTAMEN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**INDICE**

	<b>Pág.</b>
<b>INTRODUCCION</b> .....	<b>V</b>
 <b>CAPITULO I</b>	
<b>VISION GENERAL DE ALGUNAS DE LAS FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.</b>	
1.1. Presupuestos básicos: la obligación tributaria. ....	1
1.2. Las visitas domiciliarias. ....	5
1.2.1. Forma de inicio de las visitas domiciliarias: .....	6
La orden de visita domiciliaria y sus requisitos.	
1.2.1.1. Constancia en mandamiento escrito. ....	8
1.2.1.2. Emisión por autoridad competente. ....	9
1.2.1.3. Señalamiento del lugar que ha de inspeccionarse. ....	11
1.2.1.4. Expresión del nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse. ....	13
1.2.1.5. Funcionarios facultados para practicar la visita. ....	15
1.2.1.6. Expresión del objeto de la visita. ....	16
1.2.1.7. Cumplimiento de los demás requisitos que dispongan las leyes. ....	17
1.2.2. Aspectos del desarrollo de las visitas domiciliarias. ....	20
1.2.2.1. Obligación de mostrar los documentos y papeles <i>indispensables</i> . Algunas consideraciones constitucionales al respecto. ....	21
1.2.2.2. Las actas en la visita domiciliaria. ....	22
1.2.3. La terminación de las visitas domiciliarias. ....	31

1.2.3.1. Terminación material de la visita domiciliaria. ....	32
1.2.3.2. La terminación formal de la visita domiciliaria. ....	33
1.2.3.2.1 Terminación ordinaria de la visita domiciliaria. ....	33
1.2.3.2.2 Terminación "extraordinaria" de la visita domiciliaria. ....	37
1.3. Revisión de dictámenes. ....	41
1.3.1. Forma de inicio de la revisión de dictámenes. ....	42
1.3.2. Desarrollo del procedimiento de revisión del dictamen. ....	45
1.3.3. Conclusión del procedimiento de revisión de dictámenes emitidos sobre estados financieros. ....	46

## CAPITULO II

### ANALISIS DEL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION FRENTE A LAS RESTRICCIONES QUE LE IMPONE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

2.1. Texto y significado del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. ..	48
2.2. Origen y causa de la salvedad hecha por el constituyente a la garantía de inviolabilidad del domicilio con motivo del ejercicio de las facultades de verificación concedidas a las autoridades fiscales. ....	50
2.3. Confrontación de la última parte del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación con sus límites de constitucionalidad. ....	51

## CAPITULO III

### REGIMEN ESPECIAL CREADO PARA AQUELLOS CONTRIBUYENTES QUE CUENTAN CON ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

3.1. Concepto de dictamen de estados financieros. ....	60
3.1.1. Definición de estados financieros. ....	60
3.1.2. Definición de dictamen de estados financieros. ....	63
3.1.3. El dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales de acuerdo con lo previsto por el Código Fiscal	

de la Federación. ....	66
3.2. Profesionistas con posibilidad de dictaminar los estados financieros de los contribuyentes para efectos fiscales. ....	67
3.3. Sujetos obligados a presentar sus estados financieros dictaminados. ....	69
3.4. Sujetos para quienes es potestativo presentar estados financieros dictaminados. ....	72
3.5. Requisitos para presentar estados financieros dictaminados para efectos fiscales. ....	73
3.6. Reglamentación del dictamen. ....	77
3.6.1. Normas de auditoría para la elaboración del dictamen. ....	77
3.6.2. Integración de los estados financieros y documentación anexa. ....	78

#### **CAPITULO IV**

##### **VISION GENERAL DE LA CONCLUSION ANTICIPADA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.**

4.1. Breve referencia a la facultad otorgada por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales. ....	81
4.2. Concepto de conclusión anticipada. ....	84
4.3. Requisitos para que una visita domiciliaria pueda concluirse de manera anticipada. ....	85

#### **CAPITULO V**

##### **ANALISIS DE LA FACULTAD DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA CONCLUIR ANTICIPADAMENTE VISITAS DOMICILIARIAS.**

5.1. Definiciones facultad discrecional y facultad reglada. ....	88
5.1.1. Definiciones. ....	88
5.1.2. Facultad reglada y facultad discrecional. ....	92

5.1.3. Las facultades discrecionales y los conceptos jurídicos indeterminados. ....	94
5.1.4. Técnicas de reducción y control judicial de la discrecionalidad. ....	96
5.2. Naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación. ....	98
5.3. Interpretación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la naturaleza de la facultad prevista por la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación. ....	110
5.4. Importancia del tema: un caso concreto. ....	115
5.5. Inconstitucionalidad del artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1998. ....	119
<b>CONCLUSIONES</b> .....	122
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	130

## INTRODUCCION

La regulación de la actividad de la autoridad administrativa frente a los particulares es, en nuestro marco jurídico, una de las preocupaciones que ha llevado al constituyente y al legislador ordinario al establecimiento detallado de las facultades que válidamente las autoridades pueden ejercitar, otorgándoles un mayor o menor grado de apreciación, de tal forma que en algunos casos la autoridad para actuar debe ceñirse estrictamente a la actualización de supuestos jurídicos precisos y exactos, en los que además se prevé la consecuencia jurídica correspondiente, de tal forma que no quede otra posibilidad que la vinculación particular de dicha consecuencia exacta. En otros casos, se reserva a la autoridad la prudente apreciación de la magnitud de las consecuencias jurídicas que pueden seguirse a partir de la actualización de determinados supuestos.

No obstante lo anterior, el texto de las leyes en algunos casos no es lo suficientemente claro al precisar el grado de amplitud de las facultades de las autoridades, lo cual naturalmente da lugar a interpretaciones diversas, y acaso contradictorias que, amén de la inseguridad jurídica que implican, culminan en controversias que deben ser solucionadas.

Ahora bien, en la solución de las controversias, el jurisprudente debe tener a la vista elementos adicionales para desentrañar el propósito que buscó el legislador al establecer la eventual actualización del supuesto jurídico y las consecuencias que de él se derivan, de manera tal que en su interpretación se acerque lo más posible a la del autor de la ley.

El presente trabajo plantea específicamente el caso de la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias de carácter fiscal cuando el contribuyente visitado

comunica formalmente a las autoridades fiscales su deseo de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El supuesto normativo en que se regula dicha hipótesis, en mi opinión, no se encuentra redactado en forma clara, pues en el mismo se hace mención de que las autoridades fiscales “*podrán*” concluir anticipadamente el procedimiento de revisión.

No obstante que el legislador empleó un vocablo que aparentemente denota el otorgamiento de una facultad potestativa en favor de las autoridades fiscales, mi propósito es demostrar que la intención con la que el artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación fue redactado es muy distinto, pues en realidad tal precepto contiene una facultad reglada, conforme a la cual, es posible concluir que las autoridades fiscales no gozan de margen alguno de apreciación subjetiva respecto de la actualización de la hipótesis normativa y de sus consecuencias jurídicas, sino que por el contrario, su actuación debe circunscribirse a verificar la existencia de la actualización del supuesto hipotético para que, en caso de que ello ocurra, particularizar las consecuencias previstas en forma general y abstracta por el legislador.

Para tal efecto, en primer término, procuro establecer en qué consiste la obligación tributaria establecida por el constituyente a cargo de los contribuyentes en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, me ocuparé del detalle de dos procedimientos concretos que tienen a su alcance las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria.

En segundo término analizaré el fundamento legal según el cual las autoridades fiscales pueden válidamente ejercer sus facultades comprobatorias, a la luz del dispositivo constitucional que consagra la garantía de inviolabilidad del domicilio, con objeto de precisar una interpretación apegada a nuestro régimen jurídico.

Un tercer lugar lo ocupa el análisis de la figura del dictamen de los estados financieros elaborado por contador público autorizado por las autoridades fiscales, su causa y sus efectos.

En cuarto lugar, haré un somero planteamiento de la figura de la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias para, posteriormente, analizar a detalle la naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual haré una distinción entre las llamadas facultades discrecionales y las regladas, refiriéndome a criterios de los diversos órganos jurisdiccionales que se han pronunciado sobre el particular. Con objeto de dejar patente la importancia que reviste la tesis que se sustenta, haré el planteamiento de un caso concreto y, finalmente, comentaré las recientes reformas al Código Fiscal de la Federación respecto del objeto del presente trabajo.

## CAPITULO I

### VISION GENERAL DE ALGUNAS DE LAS FACULTADES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

#### 1.1. Presupuestos básicos: la obligación tributaria.

Conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.

A propósito de tal obligación establecida por nuestro constituyente de 1916 y 1917, Gregorio Sánchez León<sup>1</sup> sistematiza su contenido para distinguir entre sujeto activo, sujeto pasivo y objeto de la obligación, en los términos siguientes:

a) Son sujetos activos en la relación tributaria los fiscos federal, estatal y municipal, en virtud de que son ellos los únicos posibles titulares del crédito fiscal.

En este punto es preciso diferenciar a los sujetos activos de las entidades que ejercen soberanía fiscal como son los poderes legislativos en los diversos ámbitos (federal y local).

En cambio, las entidades que ejercen la soberanía fiscal son aquellas que tienen la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos. Las autoridades

---

<sup>1</sup>SÁNCHEZ León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1986, pp. 259 a 270.

exactoras o sujetos activos de la relación tributaria son los órganos del Estado encargados de percibir los tributos, de tal forma que se encuentran legitimados para hacer uso de la fuerza pública con objeto de exigir de los particulares el debido cumplimiento de la obligación establecida a su cargo en el precepto constitucional anteriormente mencionado. Asimismo tales entidades son las que constitucionalmente están legitimadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De lo anterior se advierte que, por un lado existen autoridades que ejercen la soberanía en materia fiscal, es decir, aquellas autoridades que establecen los elementos necesarios para la determinación de un tributo, y por otro lado, existen autoridades que ejercen la facultad exactora, en virtud de que son las verdaderas titulares del crédito fiscal, siendo éstas últimas, propiamente, los sujetos activos en la relación tributaria.

En el desarrollo del presente trabajo, se hará referencia como sujeto activo de la relación tributaria, exclusivamente al fisco federal, no así al estatal, municipal o del Distrito Federal, toda vez que se pretende hacer un análisis del alcance y efectos de un precepto del Código Fiscal de la Federación, lo cual acota los límites de este estudio en los términos indicados.

b) Respecto al sujeto pasivo, Adolfo Arrijo Vizcaino<sup>2</sup> lo define como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, esto es, la persona que se coloca en la respectiva hipótesis normativa.

La obligación tributaria requiere para su existencia de un sujeto obligado en relación al objeto propio de la obligación. En efecto, es indispensable que el sujeto obligado en potencia realice, mediante una conducta, el hecho generador de la

---

<sup>2</sup>ARRIOJA Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. México, Themis, 1982, pp. 137s.

contribución, que está previsto de manera general y abstracta en las normas fiscales, atribuyéndosele entonces la consecuencia fiscal.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación señala, en la parte que nos interesa, lo siguiente:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;... . La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados."

De la anterior transcripción, claramente se advierte que el propio código tributario establece una primera clasificación, dentro de la cual es posible distinguir las siguientes clases de contribuyentes:

- i) Personas físicas, es decir, toda persona con capacidad de goce, esto es, susceptible de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía el concepto, pues los menores de edad y los incapaces pueden llegar a ser titulares de derechos y obligaciones en materia fiscal.
- ii) Personas morales, constituidas por todas las sociedades y asociaciones civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en que tengan establecido su domicilio social.
- iii) La Federación, aunque ello sólo ocurrirá cuando exista un precepto que le atribuya expresamente tal consecuencia.

- iv) Los estados extranjeros, cuando no exista reciprocidad, e independientemente de que tal reciprocidad exista o no, las entidades o agencias que pertenezcan a tales Estados.

Agrega el autor en cita, que las personas físicas y morales adquieren el carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en que se encuentre su domicilio, de tal forma que el criterio territorial para la determinación de la calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria no resulta determinante.

En efecto, conforme al mencionado artículo 1º del Código Tributario Federal, la ubicación del domicilio de los sujetos pasivos no es un elemento esencial para atribuirles ese carácter, pues no se hace distinción alguna al respecto.

Lo anterior no hace sino llevar a la conclusión a la que atinadamente arriba el licenciado Arrijoja, en el sentido de que basta con que la persona física o moral de que se trate realice el supuesto generador del tributo, para que le puedan ser atribuidas todas sus consecuencias, sin importar el estatuto territorial que se aplique de ordinario al sujeto.

En resumen, es sujeto pasivo de la relación tributaria, cualquier persona física o moral que actualice los supuestos normativos que se encuentran sancionados por las leyes fiscales, entendiéndose por sanción la atribución de consecuencias jurídicas a dicha actualización.

- c) En relación al objeto de la obligación tributaria, siguiendo a Gregorio Sánchez León<sup>3</sup>, se debe distinguir el objeto de la obligación fiscal del objeto del impuesto.

Aquél puede ser igual al objeto de la obligación en el Derecho Civil, esto es, de dar, hacer y no hacer. En cambio, el objeto del impuesto es el hecho generador o supuesto gravado, por medio del cual se determina la existencia de un sujeto pasivo y de una relación tributaria, pues mientras el sujeto no se ubica dentro del supuesto de la ley, la obligación no nace y, sin embargo, el objeto del impuesto existe de manera hipotética en la estructura de la norma, de tal forma que tal supuesto sólo será aplicable con todas sus consecuencias hasta el momento en que el sujeto lleve a cabo la actuación normada. De ahí la importancia de la distinción propuesta por el autor en cita.

Para efectos de lo que deberá entenderse por objeto de la obligación tributaria hemos de limitar su alcance a las consecuencias jurídicas que las normas tributarias atribuyen a los actos de los sujetos pasivos, esto es, al concreto dar, hacer o no hacer en cada caso.

## 1.2. Las visitas domiciliarias.

En materia tributaria existe una realidad ineludible, y es que, por lo menos en nuestro país, nadie cumple las obligaciones fiscales por gusto, sino por el hecho de existir obligación de hacerlo, puesto que las autoridades exactoras pueden compelerlos coactivamente a ello. Como consecuencia de lo anterior, resulta razonable que las autoridades fiscales tengan facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, y en ese sentido lo entendió el Constituyente al redactar el artículo 16 de nuestra Ley Fundamental, que en su párrafo noveno previene:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han

---

<sup>3</sup>Op. Cit., pp. 269s.

cumplido los reglamentos sanitarios y de policia; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades previstas para los cateos.”

En el texto anteriormente transcrito, se establece uno de los principios constitucionales en materia fiscal de mayor trascendencia tanto para los contribuyentes en su carácter de gobernados, como para las autoridades exactoras, puesto que, por un lado, constituye una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio y, por otro, puede ser el límite existente entre el ejercicio de una facultad razonada y arbitrariedades por parte de las autoridades, lo cual es objeto del presente trabajo.

A continuación repasaremos brevemente las etapas básicas de una visita de auditoria, y analizaremos las consecuencias que para los contribuyentes pueden tener algunos aspectos bien concretos de las mismas, con objeto de demostrar que tales procedimientos de fiscalización constituyen actos de molestia.

1.2.1. Forma de inicio de las visitas domiciliarias: La orden de visita domiciliaria y sus requisitos.

El artículo 16 de la Constitución General de la República establece el primer lineamiento respecto al inicio de las visitas domiciliarias, toda vez que, en la parte transcrita anteriormente, dispone que las mismas deberán sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, las que también se contienen en el propio artículo 16 de la manera siguiente:

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

.....  
.....  
**En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que deberá limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”**

De la anterior transcripción se advierte que las visitas domiciliarias sólo pueden iniciar con una orden, que al efecto se haya expedido, y en este sentido lo interpretó el legislador Ordinario Federal, al redactar los artículos 38 y 43 Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, a Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido, en interpretación de los dispositivos constitucional y legales antes mencionados, los requisitos mínimos que deben satisfacer las órdenes de visita.<sup>4</sup>

Los multicitados requisitos que deben cumplir las órdenes de visita son los siguientes:

a) Requisitos constitucionales:

- 1.- Constar por escrito;
- 2.- Ser expedida por una autoridad competente;
- 3.- Expresar el lugar que ha de inspeccionarse;
- 4.- Precisar el objeto de la visita;

---

<sup>4</sup>Véase Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, 3a. Parte, tesis 332, p.564.

5.- Al finalizar la inspección debe levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por visitado, y en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

6.- Las órdenes de visita deben cumplir los demás requisitos al efecto señalen las disposiciones legales respectivas.

b) Requisitos legales:

- 1.- Debe constar por escrito;
- 2.- Señalar la autoridad que la emite;
- 3.- Estar debidamente fundada y motivada;
- 4.- Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- 5.- Contener la firma del funcionario competente;
- 6.- Expresar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, y cuando se ignore, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación;
- 7.- Señalar el lugar o lugares en que debe efectuarse la visita; y
- 8.- El nombre de la persona o personas autorizadas para practicar la auditoría.

A continuación se analizan a detalle los anteriores requisitos, en virtud de que las formalidades referidas resultan extremadamente relevantes para una eventual defensa en contra de una orden de visita, o sus posibles consecuencias.

1.2.1.1. Constancia en mandamiento escrito.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>3</sup>, define el vocablo escribir como "Representar las palabras o las ideas con letras u otros signos

---

<sup>3</sup>Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 19ª edición, Madrid, Espasa-Calpe, 1970. Tomo III, p. 566.

trazados en papel u otra superficie, por medio de pluma y tinta o de otro instrumento adecuado a este fin o por medio de la mecanografía"

Lo anterior quiere decir que debe haber una constancia material de la existencia integral de la orden de visita, esto es, que mediante signos gráficos sea perceptible por los sentidos, lo cual servirá para que el sujeto pasivo esté en posibilidad de conocer la voluntad de quien lo emite, así como para verificar que se cumplan los demás requisitos, que se analizarán posteriormente, conforme a lo dispuesto por la Constitución, los criterios judiciales en la interpretación de la misma, las disposiciones legales y los reglamentos aplicables.

El requisito en comento es una consecuencia de la garantía de seguridad jurídica, tal como lo reconoce Ignacio Burgoa<sup>6</sup>, cuyas consideraciones al respecto se hacen propias para efectos del presente estudio, de las que se advierte que la necesidad de la constancia por escrito de las órdenes de visita permite a los particulares conocer y examinar la correcta y debida fundamentación y motivación que expone la autoridad que justifican la excepción, dentro del marco constitucional, la garantía de inviolabilidad del domicilio, amén de ponerlo en condiciones de probar su eventual ilegalidad ante los tribunales competentes para ello.

#### 1.2.1.2. Emisión por autoridad competente.

La expedición de las órdenes de visita, conforme al artículo 16 constitucional, ya transcrito, así como de su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corresponde a las autoridades que cuenten con competencia para ello, lo cual impone la necesidad de precisar el concepto de competencia.

A propósito de la competencia, Gabino Fraga<sup>7</sup> hace un análisis de lo que debe entenderse por dicho concepto en Derecho Administrativo, de la manera siguiente:

“La competencia en derecho administrativo tiene una significación idéntica a la capacidad en derecho privado; es decir, el poder legal de ejecutar determinados actos. Constituye la medida de las facultades que corresponden a cada uno de los órganos de la Administración.”

En la materia que nos interesa, la competencia está dada por las atribuciones concedidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo general, y que se encuentran contenidas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y a partir de ahí, la competencia delegada en los diversos funcionarios que integran dicha Secretaría.

Recientemente, a partir del 1º de junio de 1997, las facultades revisoras de las autoridades fiscales han pasado a los diversos funcionarios del “Servicio de Administración Tributaria”, cuya naturaleza jurídica es el de un organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como un comentario breve, es preciso señalar que, por lo menos en lo que toca a la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, se estima inconstitucional que el ejercicio de dicha facultad esté a cargo de un organismo desconcentrado, pues como antes quedó señalado, tal actividad fiscalizadora encuentra su fundamento primario en el artículo 16 constitucional. Ahora bien, la propia Constitución, al referirse a la estructura del Poder Ejecutivo, exclusivamente reconoce a la Administración Pública Centralizada, no a organismos desconcentrados.

---

<sup>6</sup>BURGOA Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. 24ª edición, México, Porrúa, 1992, pp. 611s.

<sup>7</sup>FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 30ª edición, México, Porrúa, 1991, pp. 267s.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales legitimadas para llevar a cabo la práctica de visitas domiciliarias, se encuentran señaladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Es importante aclarar que el funcionario que expide la orden de visita debe estar facultado de manera expresa para llevar a cabo tal actuación, y así lo ha interpretado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que señala que "Los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías".\*

Intimamente relacionado con la competencia se encuentra el requerimiento previsto por la fracción IV del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la orden debe ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, lo cual también es un requerimiento de seguridad jurídica, esto es, no puede tratarse de firmas facsimilares ni de firmas impresas por sellos u otros mecanismos que impidan conocer la voluntad de la autoridad fiscal, sobre lo cual se ha pronunciado el Poder Judicial Federal en el criterio que lleva como rubro "**FIRMA AUTOGRAFA. SI LA COPIA CON QUE SE NOTIFICA UNA RESOLUCION NO LA LLEVA IMPRESA, ESTA ES INCONSTITUCIONAL**".\*

#### 1.2.1.3. Señalamiento del lugar que ha de inspeccionarse.

Al ocuparnos del análisis del artículo 16 constitucional, advertimos que dicho precepto hace referencia a una limitante a la garantía de inviolabilidad del domicilio, por lo que resulta oportuno analizar en este apartado el concepto del mismo.

---

\* Semanario Judicial de la Federación, 5ª Epoca, Tomo XIII, Tesis 112, p. 514.

El artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal<sup>10</sup> establece lo siguiente:

"El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, , y a falta de este, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren".

A propósito del concepto de domicilio, Rafael Rojina Villegas<sup>11</sup> comenta lo siguiente:

"El domicilio es un atributo más de la persona. Se define como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él. De esta definición se desprenden dos elementos: 1º La residencia habitual o sea, el dato objetivo susceptible de prueba directa, y 2º El propósito de establecerse en determinado lugar o sea, el dato subjetivo que no podemos apreciar siempre mediante pruebas directas, pero que sí es posible comprobar a través de inferencias y de presunciones."

Para efectos de una visita domiciliaria de carácter fiscal, el concepto de domicilio no se debe circunscribir a la definición legal que nos proporciona el Código Civil, ni tampoco al domicilio para efectos fiscales a que se refiere el artículo 10 del Código Tributario Federal, por lo que se estiman oportunas las consideraciones que respecto al alcance del término domicilio efectúan los licenciados Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo<sup>12</sup>, de la siguiente manera:

"a) No es admisible que la excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio pueda incluir a las "posesiones", puesto que el

<sup>9</sup>Semanario Judicial de la Federación. 8ª Epoca. Tomo IV, segunda parte- I. Tesis 154, p 259.

<sup>10</sup>Código Civil para el Distrito Federal. Colección Leyes y Códigos de México. 64ª edición, México, Porrúa, 1995, p. 48.

<sup>11</sup>ROJINA Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. 6ª edición, México, Porrúa, 1990, p. 485.

<sup>12</sup>CARTAS Sosa, Rodolfo y AYALA Vallejo, Graciela. Las Visitas Domiciliares De Carácter Fiscal. 1ª reimpresión, México, Themis, 1996. Colección Ensayos Jurídicos, pp. 51ss.

precepto constitucional que establece dicha excepción no lo establece así expresamente, de lo que se sigue un disyuntiva: o bien la función inspectora del Estado no puede desarrollarse en lugares diversos al estricto domicilio de las personas, o bien las autoridades deben sujetarse a las condiciones prescritas para las visitas a todos los lugares habitados o susceptibles de serlo, con lo cual resulta inútil la distinción hecha por el Constituyente al mencionar en el penúltimo párrafo del artículo 16 de la Carta Magna precisamente el término 'domiciliarias'.

b) El alcance atribuido al vocablo "posesiones" no resguarda suficientemente los intereses particulares de la molestia y sobre todo de las consecuencias que pueden derivarse de una visita domiciliaria.

c) El texto constitucional habla del ocupante del lugar visitado, expresión de contenido más amplio que las de habitación o residencia, que comprende a toda persona física o moral, que por cualquier título, o aun sin él, detente el sitio de la visita o se encuentre permanente, temporal o accidentalmente en él y tenga de algún modo la disposición, aprovechamiento o custodia del mismo."

Concluyen su exposición los autores en cita mencionando que es incorrecto limitar de forma restrictiva el alcance del vocablo domicilio para efectos de lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución, a los lugares habitados o habitables. El régimen de inspección domiciliaria requiere ciertas condiciones tutelares de seguridad individual, de observancia ineludible cualquiera que sea el lugar de la diligencia, por lo que el vocablo debe entenderse con tal amplitud que permita englobar en su significado a todo recinto privado en que aquella se realice.

1.2.1.4. Expresión del nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse.

Otro requisito que debe ser observado por la autoridad fiscal al emitir una orden de visita es el señalamiento claro del nombre del contribuyente a quien se dirige y la determinación de los lugares en que la verificación puede válidamente efectuarse.

a) Por lo que hace al nombre de la persona o personas a quien se dirige la orden, como dispone el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, puede omitirse si la autoridad fiscal desconoce el nombre del contribuyente, pero en ese caso debe asentar todos los datos que permitan su individualización, en términos de lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. En este orden de ideas, si el contribuyente puede probar que la autoridad fiscal conoce su identidad, y la orden se dirige a él, pero sin contener el nombre del contribuyente, la orden de visita puede, eventualmente, ser controvertida en vía jurisdiccional, puesto que no cumple con los requisitos que estableció el Constituyente de 1916 y 1917.

Ignacio Galindo Garfias<sup>13</sup> comenta que el nombre o sustantivo es el vocablo referido a personas o cosas que las distingue de las demás. Por medio del nombre o sustantivo propio, la distinción se particulariza, en manera que el uso de ese vocablo, individualiza a la persona de que se trata.

Así el nombre, es el atributo de la personalidad que señala a una persona, individualizándola, y es precisamente esta consecuencia del nombre la que interesa en la relación tributaria.

La razón de que las órdenes de visita deban contener el nombre del contribuyente a quien se dirigen obedece a que es necesario individualizar al sujeto pasivo respecto del cual se pretende ejercitar la facultad de comprobación del cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria. En efecto, dado el espíritu de nuestro orden jurídico, la práctica de visitas domiciliarias constituye un caso de excepción a la inviolabilidad del domicilio y no podría darse una excepción a una garantía de rango constitucional si, por un lado, no se justificara en una necesidad de interés general (la

---

<sup>13</sup>GALINDO Garfias, Ignacio. Derecho Civil. 10ª edición. México, Porrúa, 1990, pp. 342ss.

verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales) y, por otro, se redujera el número de excepciones a casos concretos y determinados.

Es por tanto un requerimiento de seguridad jurídica el que deba incluirse en toda orden de visita el nombre de la persona a quien se dirige, con el objeto de dejar a salvo la garantía de inviolabilidad de domicilio de los demás ciudadanos.

En este orden de ideas, resulta evidente que el nombre debe ser expresado de manera correcta por la autoridad emisora de la orden de visita domiciliaria, de tal forma que no contenga abreviaturas o incorrecciones, lo cual no haría sino poner en duda la individualización del contribuyente y, por ende, se dejaría de cumplir con la intención del constituyente.

#### 1.2.1.5. Funcionarios facultados para practicar la visita.

La fracción II del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación señala que en las órdenes de visita deberán contenerse los nombres de las personas facultadas para llevarlas a cabo.

Lo anterior quiere decir que no basta que la autoridad competente ordene la práctica de una auditoria para que ésta pueda ser llevada a cabo, sino que además tiene la obligación legal de hacer del conocimiento del contribuyente los nombres de las personas autorizadas para ello, de tal forma que no puedan presentarse individuos diversos pretendiendo, en ejecución de la orden, proceder a la revisión.

Cabe mencionar que el precepto legal en consulta establece la posibilidad de que los funcionarios autorizados para practicar la auditoría puedan ser disminuidos,

sustituidos o, incluso, incrementados en su número, pero en estos casos es necesario que la propia autoridad que emitió la orden de visita u otra competente así lo dispongan, haciendo del conocimiento del visitado dicha circunstancia, por vía de notificación.

En el último párrafo del artículo 43 del Código Tributario Federal se precisa que los funcionarios autorizados para la práctica de la revisión lo podrán hacer conjunta o separadamente, esto es, pueden llevar a cabo la inspección todas las personas autorizadas o solamente algunas de ellas.

#### 1.2.1.6 Expresión del objeto de la visita.

La visita domiciliaria no puede llevarse a cabo para revisar en lo general el estado del contribuyente frente a sus obligaciones en materia fiscal, sino que debe estar referido al tipo de contribución respecto de la cual la autoridad fiscal quiera ejercitar sus facultades de comprobación, y no sólo eso, sino que, además, deberán precisarse los ejercicios o periodos que pretendan revisarse.

En efecto, una orden de visita es ilegal si no señala la contribución o contribuciones que comprenderá la revisión, o señalándolas lo haga de tal forma que permita advertir que en ese aspecto es genérica, lo cual ocurre cuando, por ejemplo, señala una diversidad absurda de contribuciones cuando, respecto a algunas de las cuales, el contribuyente ni siquiera es sujeto pasivo. Igualmente puede ocurrir que una orden de visita sea genérica en el caso de que la autoridad verificadora se excede en sus facultades (por ejemplo, si una autoridad federal pretende verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de carácter municipal cuando no hay convenio de colaboración fiscal al respecto).

Lo anterior no es sino un elemento adicional de seguridad jurídica para los particulares, puesto que el alcance del procedimiento de verificación está en función del objeto de la visita contenido en la propia orden, que debe ser expresado con toda precisión.

Ahora bien, conforme al propio artículo 16 constitucional, de la visita no podrá implicar otra cosa que la mera exhibición de libros y documentos directamente relacionados con el objeto propio de la visita, que deberá quedar precisado en la propia orden.

#### 1.2.1.7. Cumplimiento de los demás requisitos que dispongan las leyes.

a) La emisión de la orden de visita, además de satisfacer los requisitos que se han descrito, debe ser notificada al visitado, para que surta efectos legales y pueda desarrollarse la práctica de la visita domiciliaria.

En efecto, como lo dispone la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, la orden debe ser hecha del conocimiento del visitado, lo cual se establece en el artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación como un hecho al que las autoridades fiscales, visitados, responsables solidarios y terceros deben atenerse.

El contenido del precepto legal mencionado en bien merece el comentario de que no sólo debe observarse el procedimiento de notificación con citatorio cuando la visita se pretenda llevar a cabo en el domicilio fiscal, sino en todos los casos, en virtud de que las visitas domiciliarias, como más adelante se demostrará, son actos de molestia respecto de los cuales la Constitución hace una salvedad a la garantía de inviolabilidad del

domicilio, y en la propia Carta Magna no se distingue entre las visitas domiciliarias realizadas en el domicilio fiscal y aquéllas que se realizan en cualquier otra parte.

Vale la pena repasar cual es el propósito de la notificación de las órdenes de visita, dada su extremada relevancia al constituir auténticos actos de molestia para el particular.

El acto jurídico de la notificación, además de tener que realizarse conforme a los lineamientos previstos en la ley, se distingue en cuanto a su objetivo o finalidad, que es la de dar a conocer, participar o comunicar a alguien, la existencia y contenido de la resolución administrativa que le afecta o interesa.

En este orden de ideas, es válido concluir que uno de los elementos esenciales de la notificación, es el de dar a conocer al interesado la resolución administrativa, para que esté en posibilidad legal y material de dar cumplimiento a la resolución de la autoridad, o bien combatirla por los medios legales oportunos, por lo que si la notificación no cumple con dicho objetivo primordial estará, desde luego, ilegalmente practicada.

En efecto, el fin principal de las notificaciones es permitir la defensa de los interesados al darles a conocer las resoluciones administrativas que les afecten; por lo que los medios para lograr tal fin, deben garantizar al máximo ese conocimiento y defensa.

Para lograr lo anterior, es indispensable que sea el interesado o afectado por la resolución correspondiente quién se entere de ésta, lo cual significa la obligación de utilizar las formalidades previstas por la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

b) La fracción III del precepto citado dispone que los inspectores autorizados en la orden de visita, en el acto en que se inicie el procedimiento de revisión, deberán identificarse plenamente ante el visitado, siendo la forma idónea para hacerlo, según el criterio jurisprudencial que lleva por rubro **“NULIDAD. EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO EXISTA INDEBIDA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR”** <sup>14</sup>, mediante la exhibición de los documentos que para tal efecto sean emitidos por funcionario competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, si las constancias de identificación no son emitidas por quien tiene facultades expresas para ello, no puede decirse que sean jurídicamente válidas, toda vez que, como ya se comentó en relación a la competencia, las autoridades sólo pueden hacer aquello que les está expresamente permitido. Asimismo, es importante destacar que una constancia de identificación vencida también importa la invalidez de la misma, en virtud de que ha perdido eficacia jurídica frente a los particulares.

A propósito de los pormenores de los documentos con los que los visitantes pretendan identificarse, los licenciados Rodolfo Cartas y Graciela Ayala<sup>15</sup>, haciendo suya la interpretación que al respecto realizó el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mencionan que los mismos deben expresar nombre y cargo de la persona en favor de la cual se expide, número de la credencial, fecha de expedición, período de vigencia y autoridad emisora; pero además agregan que debe contener la firma, sello o logotipo oficial de quien proviene, fotografías de frente y de perfil y la firma del interesado. No obstante lo señalado por los autores citados, no existe

<sup>14</sup>Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. 8ª Epoca. Número 72, diciembre de 1993. Tesis J/2a. 17/93, p. 18.

<sup>15</sup>Op. Cit., p. 139.

ningún precepto legal o reglamentario que señale los requisitos antes mencionados, por lo que son discutibles, pudiendo dar lugar a controversias.

c) Igualmente, en la diligencia de inicio, según lo preceptuado por la fracción II del artículo 44 del Código Tributario Federal las autoridades deberán requerir al visitado para que designe dos testigos. Si el visitado no los designa, o los designados no aceptan el cargo, las autoridades visitadoras lo harán, sin que esta circunstancia afecte la validez de la diligencia.

Comentando el anterior requisito legal, José Mauricio Fernández y Cuevas<sup>16</sup>, menciona que su designación no es una mera formalidad procedimental, pues los testigos cumplen una función fedataria de las actuaciones en la visita domiciliaria de gran relevancia, preponderantemente orientada a eventuales controversias suscitadas con motivo del procedimiento de fiscalización y sus efectos y consecuencias.

Finalmente, por lo que hace a los testigos, el segundo párrafo de la fracción III del artículo 44 en comento, dispone que los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer en el lugar en el que se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de ya no querer desempeñar ese cargo. En éstos casos, se procederá a la designación de nuevos testigos conforme a lo dispuesto por el primer párrafo de la fracción en comento.

### 1.2.2. Aspectos del desarrollo de las visitas domiciliarias.

El marco legal del desarrollo de visitas domiciliarias está contenido en los artículos 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación, que por su extensión, se remite a su

---

<sup>16</sup>FERNÁNDEZ y Cuevas, José Mauricio. Visitas Domiciliarias Para Efectos Fiscales. Aspectos Constitucionales. 1ª edición, México, Dofiscal Editores. 1983. pp 146 a 150.

lectura, en los que se consignan aspectos que por su relevancia a continuación se analizan a detalle.

#### 1.2.2.1. Obligación de mostrar los documentos y papeles *indispensables*. Algunas consideraciones constitucionales al respecto.

Una vez notificada la orden de inicio al visitado, éste queda obligado a permitir el acceso a los visitadores y a proporcionarles los elementos **necesarios e indispensables** para comprobar el cumplimiento a las obligaciones que son el objeto de la orden de visita.

Es importante destacar que la obligación de los visitados está en función de lo ordenado por el artículo 16 constitucional, esto es, exclusivamente a mostrar a las autoridades visitadoras los documentos y papeles que sean absolutamente necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. En este sentido se expresa José Mauricio Fernández y Cuevas,<sup>17</sup> al comentar que la autoridad administrativa está autorizada *única y exclusivamente* para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables. Esto es, los visitadores sólo pueden requerir que el visitado muestre los libros y papeles que sean rigurosamente necesarios para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En los términos del precepto constitucional en estudio y considerando la exigencia normativa de no llevar a cabo actos de molestia y privación en papeles, documentos y bienes en general del contribuyente visitado, cabe señalar que la facultad de exigir la exhibición puede ser interpretada en el sentido de que el examen de dichos documentos se concrete y limite exclusivamente a las cuentas o partidas que estén

relacionadas con el acatamiento de las disposiciones fiscales en el período sujeto a revisión y por los tributos que ésta comprenda.

Consecuentemente, ningún otro papel o documento que no sirva para acreditar lo anterior podrá ser, conforme al artículo 16 constitucional, exigido para su inspección. Asimismo, resulta del todo claro que la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, ya transcrito, resulta inconstitucional, toda vez que van más allá de lo dispuesto por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>17</sup> ha definido el criterio de que la facultad de colocar sellos y marcas en documentos no es inconstitucional, pues consideró, desde mi punto de vista equivocadamente, que la finalidad de la auditoría se lograría con mayor eficacia si los visitadores contaban con las facultades de marcar o sellar los bienes del contribuyente, no obstante que reconoce en dicho criterio que el constituyente no autorizó a la autoridad administrativa a llevar a cabo tales actos, sino exclusivamente a exigir la exhibición de libros y documentos.

Debe hacerse notar que el anterior pronunciamiento exclusivamente se refiere a la colocación de sellos y marcas en documentos, pues en la sentencia que dio lugar al precedente en comento se declaró que es inconstitucional el sellado o marcado de bienes, inclusive aquéllos en los que se contengan los documentos, tales como escritorios, oficinas y archiveros.

#### 1.2.2.2. Las actas en la visita domiciliaria.

---

<sup>17</sup>Op. Cit., p. 155.

De toda visita domiciliaria debe levantarse acta en la que se harán constar los hechos u omisiones en forma circunstanciada. Tales hechos y omisiones deben ser los estrictamente relacionados con el desarrollo de la visita domiciliaria, así como los relativos a las obligaciones que son objeto de revisión, debiendo en todos los casos ser descritos a detalle. A esta exigencia se refiere el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, salvo su fracción III, que ha quedado transcrito líneas arriba.

Con anterioridad al 1° de enero de 1998, los visitantes podían consignar las consecuencias jurídicas de tales hechos u omisiones, lo cual fue modificado en virtud de que, al no constituir las actas de visitas resoluciones fiscales, sino que únicamente pueden ser una relación de hechos u omisiones observados por los auditores, era inadecuada una valoración hecha por los inspectores al respecto. Estimo que dicha reforma obedece en gran medida al reiterado y unánime pronunciamiento por parte de los Tribunales competentes, en el sentido de que ni los visitantes pueden establecer consecuencias jurídicas con motivo de una revisión, ni las actas de visita pueden considerarse como resoluciones. Me permito remitir a dichos criterios líneas más abajo.

Los hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de su existencia. Para ejemplificarlo, Raúl Rodríguez Lobato<sup>18</sup> comenta que son hechos, entre otros, la presentación e identificación de los visitantes; la identificación del visitado; la exhibición a los visitantes de declaraciones, avisos, libros y demás documentación contable; la fecha de los asientos contables; las cantidades anotadas en los libros de contabilidad y en las declaraciones; las características y contenido de la documentación que respalda a los asientos contables, etc.; pero dejan de ser hechos, y entran al terreno de la opinión la calificación del contenido de las declaraciones, de los libros de contabilidad y de la demás documentación contable y su relación con el

<sup>18</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 9ª Epoca. Pleno. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: P. IV/96, p. 174.

cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues esto necesariamente supone la valoración por el visitador de los documentos mencionados y la apreciación de la situación del contribuyente.

Los pronunciamientos de los tribunales al respecto han sido reiterados, de los cuales sólo de modo ilustrativo se cita el siguiente:

**ACTAS DE VISITA. AMPARO IMPROCEDENTE EN SU CONTRA, POR NO CONSTITUIR RESOLUCIONES FISCALES DEFINITIVAS.** El acta que se levanta con motivo de una visita domiciliaria, contiene una relación de hechos respecto de determinada situación, que advierten los visitadores, quienes no son autoridades que puedan determinar, válidamente, la situación jurídica del particular, pues su función solamente consiste en cerciorarse, conforme a la facultad conferida en la orden de visita correspondiente, de la cual es consecuencia legal y directa, del cumplimiento a las obligaciones fiscales del particular, precisando en todo caso las infracciones que consideren haber encontrado en la visita practicada. De ahí que el juicio de garantía resulta improcedente, y debe sobreseerse de conformidad con lo dispuesto por el artículo 73, fracciones V y XVIII, en relación con los artículos 107 de la Constitución Federal y 114, fracción II, párrafo segundo, de la citada ley, puesto que no se está en el caso de una resolución definitiva emitida por autoridad administrativa competente.<sup>29</sup>

Por otro lado, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Sánchez<sup>31</sup> sistematizan el desarrollo de la visita domiciliaria conforme a las siguientes reglas:

1. De toda visita en el domicilio fiscal de los contribuyentes deberá levantarse un acta en la que se harán constar en forma circunstanciada lo hechos u

---

<sup>19</sup>RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª edición, México, Harla, 1986, p. 223.

<sup>20</sup>Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 8a Época. Número 65, Mayo de 1993. Tesis I.2o.A. J/31, p. 35. Véase t. Semanario Judicial de la Federación. 7ª Época. Volumen 78. Sexta Parte, p. 15.

omisiones de los cuales hubieren tenido conocimiento los visitadores. Los hechos u omisiones consignados en las actas harán prueba plena de su existencia, para el efecto de determinación de obligaciones a cargo del contribuyente por el periodo revisado, sin que las opiniones de los visitadores respecto del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales sobre la situación financiera del visitado, constituyan resolución fiscal.

2. Si la visita es realizada simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos deberán levantarse actas parciales, las cuales se agregarán al acta final que al efecto se levante.

El acta final podrá ser levantada en cualquiera de dichos lugares, pero será necesaria la presencia de dos testigos en cada uno de los establecimientos visitados en donde se levanten las actas parciales.

3. A fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, durante el desarrollo de la visita, los visitadores podrán sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas en que se encuentren y dejarlos en calidad de depósito al visitado o la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto se formule. Si el contribuyente requiere alguno de los documentos que se encuentren en los muebles, archiveros u oficinas sellados para llevar a cabo sus actividades, les será permitido extraerlo en presencia de los visitadores, quienes podrán tomar copia fotostática del mismo.

---

<sup>21</sup>QUINTANA Valtierra Jesús y ROJAS Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 1ª edición, 1ª reimpresión, México, Trillas, 1991.

4. Con las mismas formalidades expuestas, los visitadores podrán levantar actas parciales o complementarias en las que hagan constar las omisiones o hechos de los que tengan conocimiento durante el desarrollo de la visita.

5. Cuando no sea posible continuar o concluir la visita en el establecimiento del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de la diligencia podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, notificando tal circunstancia a los contribuyentes.

6. Si al momento de cerrar el acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a hora fija del día siguiente. Si el citatorio no es atendido, el acta final se levantará con quien se encuentre en el lugar visitado. El acta final deberá ser firmada por los visitadores, el visitado o su representante y, en su defecto, por la persona con quien se entienda la diligencia, así como por los testigos, dejándose copia del acta al visitado.

Respecto a la necesidad o utilidad de las actas en una visita domiciliaria, los licenciados Rodolfo Cartas y Graciela Ayala<sup>22</sup> comentan que no son propósitos práctico o de conveniencia los que hacen aconsejable la obtención de información por medio de las actas, sino por razones de seguridad jurídica para ambas partes, autoridades y visitado. Únicamente así puede admitirse que las actas parciales reconduzcan a la formalización del acta final, la cual, en estas condiciones, tiene la garantía de ser la proyección, no de la imaginación de los visitadores, sino de la realidad observada por éstos, la expresión totalizadora de los resultados de la visita alcanzada mediante la ordenada secuencia y articulación del contenido de las actas parciales.

---

<sup>22</sup>*Op. Cit.*, pp. 248s.

En este punto, es necesario hacer una distinción entre lo que es la última acta parcial y el acta final, pues difieren en cuanto a sus características, efectos y contenido, y desgraciadamente, el Código Fiscal de la Federación en este punto no es muy claro, toda vez que no define propiamente lo que debe entenderse por cada una de ellas.

El Código Fiscal de la Federación, en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV y la fracción VII del artículo 46, propone las bases para distinguir un acta parcial del acta final.

En efecto, de la lectura de las citadas disposiciones se advierte que las actas levantadas con motivo del desarrollo de una visita domiciliaria son aquellos documentos en los que se hacen constar hechos u omisiones observados por las autoridades fiscalizadoras durante el desarrollo de dicho procedimiento. En este orden de ideas, la última acta parcial participa de tales características, con la salvedad de que en ella debe hacerse mención expresa de que se trata, precisamente, de la última acta parcial del proceso de verificación.

En la última acta parcial, los visitadores deben hacer una relación detallada de todos los hechos y omisiones que entrañen el incumplimiento a disposiciones fiscales. Hasta el 31 de diciembre de 1997, se concedía al efecto un plazo de 15 días por cada ejercicio revisado, sin que en su conjunto excedieran de 45, para que el visitado presentara los documentos u otros medios de prueba. A partir del 1° de enero de 1998 el plazo es de 20 días, mismo que puede ser ampliado en 15 días adicionales siempre que la revisión comprenda más de un ejercicio y se presente aviso en éste sentido dentro del plazo inicial de 20 días. Incluso, a efecto de desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, el contribuyente puede limitarse a señalar el lugar donde se encuentren los documentos u otras pruebas que logren desvirtuarlos, siempre que sea el domicilio

fiscal, el lugar autorizado para llevar la contabilidad del contribuyente o el lugar en que se encuentre la autoridad que los tenga, si ése es el caso.

Por otra parte, el acta final del proceso de verificación es el documento en que se relaciona el procedimiento de manera integral y se expresan sus resultados, esto es, se hacen constar en definitiva todos los hechos y omisiones observados durante la visita domiciliaria. La diferencia radica en que la emisión de la última acta parcial es punto de partida del plazo para hacer valer las consideraciones de hecho, sustentadas en la documentación correspondiente, tendientes a modificar el contenido de todas las actas parciales levantadas, en tanto que el acta final consigna de manera definitiva tales hechos u omisiones, de forma tal que, de proceder una liquidación, ésta se fundará en los hechos u omisiones contenidos en el acta final.

Por lo que hace a los requisitos que las actas parciales deberán satisfacer, amén de circunstanciar todos los hechos y omisiones observados durante la práctica de la auditoría, tanto el Tribunal Fiscal de la Federación como los Tribunales Colegiados se han pronunciado, como se advierte de la siguiente tesis:

**“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 si se haya hecho en las demás.<sup>23</sup>

Es oportuno comentar que la posibilidad que tienen los contribuyentes o responsables solidarios de desvirtuar los hechos y omisiones consignados en las actas de visita no puede significar que con ello se respete la garantía de audiencia, consagrada en el artículo 14 constitucional, toda vez que los artículos 16 constitucional y 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, si bien imponen la obligación de fundar y motivar los actos de las autoridades, no obligan a las autoridades a valorar los documentos o argumentos que funden las pretensiones de los particulares. Asimismo, toda vez que las actas derivadas de la práctica de una visita domiciliaria no constituyen resoluciones, no son susceptibles de ser objeto de impugnación, por lo que la "inconformidad" que formulen en su caso los particulares no constituye instancia, a lo que cabe agregar que en el escrito que tienda a desvirtuar los hechos u omisiones no pueden hacerse valer argumentos de carácter jurídico, sino que solamente podrán referirse a los propios hechos u omisiones.

No obstante lo anterior, si no se desvirtúa la última acta parcial en el plazo que corresponda de conformidad con el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación (de 20 a 35 días), los hechos y omisiones que en ella y en las actas anteriores se consignen se reputarán consentidos, de ahí la importancia de presentar la "inconformidad", para contar, posteriormente, con la posibilidad de impugnar la liquidación que eventualmente llegara a formularse, máxime que ella se fundará en los hechos y abstenciones contenidos en el acta final, de la que forman parte integral todas las demás actas.

---

<sup>23</sup>Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 7ª Epoca. Volúmenes 205-216, Sexta Parte, p. 559. Véase t. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca Septiembre de 1989, p. 33.

Una vez transcurrido el plazo a que me referí en el párrafo anterior, las autoridades quedan en posibilidad de levantar el acta final, en la que quedan consignados de forma definitiva los hechos u omisiones conocidos por los visitadores durante la práctica de la auditoría. Dicha acta final no podrá ser modificada mediante diversas actas, salvo que la autoridad competente emita una nueva orden de visita con los requisitos que han quedado detallados anteriormente. Esto es, el acta final, es el documento que servirá de base para que las autoridades fiscales, después de evaluado el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, eventualmente liquide diferencias de las contribuciones revisada, imponga sanciones o de cualquier otra forma dé a conocer al particular su situación fiscal.

Comentario especial merecen las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigentes a partir del 1° de enero de 1998, en relación a las visitas domiciliarias practicadas a contribuyentes que se consideren partes relacionadas. En estos casos, la autoridad fiscal requiere o dispone de información de partes independientes, que utiliza para verificar si las partes relacionadas celebran sus transacciones a precios de mercado.

En estas circunstancias, dicha información de que disponen las autoridades fiscales tiene el carácter de confidencial y, por ello, el legislador estimó oportuno el establecimiento de mecanismos para el manejo de dicha información en visitas domiciliarias, que a continuación sintetizo:

1.- Una vez levantada la última acta parcial, el contribuyente contará con un plazo de 15 días hábiles para designar dos representantes, quienes tendrán acceso a la mencionada información confidencial. Si el contribuyente no designa a sus representantes, se le tendrá por conforme con la información. Tratándose de personas físicas, no es necesaria la designación de representantes, aunque el Código Fiscal de la

Federación no descarta la posibilidad de que se designen, agregando que en esos casos el contribuyente podrá consultar directamente la información.

2.- El periodo de consulta de la información confidencial inicia con la designación de los representantes correspondientes, y concluye 45 días hábiles después de la notificación de la resolución que determine la situación fiscal del contribuyente.

3.- Los representantes pueden ser sustituidos una sola vez mediante escrito presentado ante las autoridades fiscales. En la misma fecha en que se haga la revocación del representante, se debe señalar al sustituto.

4.- La autoridad fiscal debe levantar un acta circunstanciada por cada consulta que se haga a la información confidencial. Los consultantes no pueden obtener documentos ni copias de dicha información, pues solamente les estará permitido tomar notas y apuntes.

5.- Los representantes de los contribuyentes serán responsables por el mal uso de la información confidencial consultada, que afecte la posición competitiva de los terceros independientes por un plazo de cinco años siguientes a su designación, y el contribuyente que los haya designado será responsable solidario si interviene en dicho mal uso. La revocación de la designación del representante legal no lo libera a él ni al contribuyente de la responsabilidad en que pudieran incurrir al respecto.

### 1.2.3. La terminación de las visitas domiciliarias.

Una vez analizado el desarrollo de las visitas domiciliarias surge el cuestionamiento acerca de su conclusión, en virtud de que pueden surgir respuestas diversas, atendiendo al punto de vista desde el cual se analice tal procedimiento.

### 1.2.3.1. Terminación material de la visita domiciliaria.

En efecto, si se conceptualiza la visita domiciliaria desde el punto de vista meramente material, esto es, la estricta revisión en el domicilio del contribuyente de los libros y papeles necesarios para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la visita domiciliaria concluirá cuando se suspenda dicha revisión en el domicilio del contribuyente o responsable solidario.

Lo anterior puede ocurrir cuando se den los supuestos previstos en el artículo 45, salvo sus dos primeros párrafos, del Código Fiscal de la Federación, esto es, cuando se obtenga copia de la contabilidad para ser examinada en las oficinas de las autoridades fiscales por diversas causas.

En el caso anotado, a pesar de que las autoridades fiscales continúan ejerciendo sus facultades revisoras, no puede decirse en sentido restringido que la visita domiciliaria continúe, máxime si se toman en cuenta las consideraciones relativas al concepto de domicilio expuesto anteriormente.

Respecto a lo anterior, es preciso destacar que el penúltimo párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establece que si se obtiene copia de la documentación que será objeto de revisión, la visita domiciliaria podrá terminar en el domicilio del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales o en el domicilio del visitado.

El anterior supuesto es impreciso, pues debe considerarse que la visita termina en el domicilio del contribuyente exclusivamente en el caso en que las autoridades continúen la revisión en sus oficinas, pues de continuar el procedimiento en el

domicilio del visitado, la afectación a la inviolabilidad del domicilio del contribuyente persistirá, por lo que lo correcto es considerar que en ése caso la visita domiciliaria continúa con todos sus efectos y consecuencias.

### 1.2.3.2. La terminación formal de la visita domiciliaria.

Por otro lado, si se considera a la visita domiciliaria desde el punto de vista de ejercicio de las facultades de revisión de las autoridades fiscales, la auditoría concluirá una vez que el ejercicio de las facultades de comprobación a través de la visita llegue a su fin.

Dentro de las figuras de terminación formal de la visita domiciliaria, pueden distinguirse dos clases, la ordinaria y la anticipada, que a continuación se exponen.

#### 1.2.3.2.1. Terminación ordinaria de la visita domiciliaria.

El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1º de enero de 1995 establece la duración de las visitas domiciliarias y, por su extensión, remito a su lectura. Con anterioridad a tal fecha existía una laguna al respecto que, en mi opinión, no se vio colmada.

En efecto, nótese que el precepto legal comentado establece en su primer párrafo una serie de excepciones que, en principio, excluyen de su aplicación a casi la totalidad de los contribuyentes personas morales y a una gran parte de las personas físicas. Así pues, los supuestos que contempla el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación

como excepción a la obligación de las autoridades fiscales para concluir la visita domiciliaria o revisión de contabilidad en el plazo de nueve meses son las siguientes:

- a) Cuando en los ejercicios de que se trate los contribuyentes hubieren estado obligados a presentar pagos provisionales en forma mensual en el Impuesto sobre la Renta;
- b) Cuando en los ejercicios de que se trate el contribuyente hubiese obtenido ingresos del extranjero;
- c) Cuando en el ejercicio de que se trate, los contribuyentes hubiesen efectuado pagos a residentes en el extranjero; y
- d) Cuando en los ejercicios de que se trate hubiesen estado obligados u optaran por hacer dictaminar sus estado financieros.

Por lo que se refiere a la obligación de presentar pagos provisionales en forma mensual cabe mencionar que originalmente, es decir, cuando entro en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se tenía la obligación de presentar pagos provisionales en mayo, septiembre y diciembre de cada ejercicio. Es a partir de 1987 cuando se establece la obligación de presentar pagos provisionales en forma mensual, incluso cuando no hubiere cantidad a enterar. En otras palabras, a partir de ese año se estableció la obligación general de presentar declaraciones mensuales de pagos provisionales.

A partir de 1989 se incluyeron dos excepciones a la regla general relativa a tener que presentar pagos provisionales mensuales en todos los casos. En efecto, desde el 1° de enero de ese año se estableció que no se tendrían que presentar declaraciones de

pagos provisionales tratándose del ejercicio de inicio de operaciones o cuando se hubiese presentado el aviso de suspensión de actividades.

En las reformas de la ley en consulta que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 1991, se señala que tampoco se tendrían que presentar declaraciones de pagos provisionales cuando no hubiere impuesto a cargo ni saldo a favor.

El 21 de julio de 1992 se modificó el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para señalar que ciertos contribuyentes que no obtuvieran en el ejercicio inmediato anterior un monto mínimo de ingresos, no tendrán la obligación de presentar pagos provisionales en forma mensual sino trimestral. Esta es la forma que ha conservado hasta nuestros días el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo anterior se desprende que no se encuentran obligados a presentar pagos provisionales en forma mensual y por lo tanto la autoridad podrá continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación a que se refiere el artículo 46-A, en los siguientes casos: i) cuando en el ejercicio inmediato anterior no hayan obtenido un límite mínimo de ingresos que señala la ley; ii) en el ejercicio de inicio de operaciones; iii) cuando hubieran presentado aviso de suspensión de actividades; y iv) cuando no haya impuesto a cargo y no se trate de la primera declaración con esa característica ni saldo a favor. Lo anterior con independencia de que en cada caso se surtan o no las demás hipótesis de excepción previstas en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, cuya explicación no considero necesaria.

Es importante señalar que en mi opinión, aun cuando la autoridad no esté obligada a concluir en los casos antes señalados la visita domiciliaria en el plazo de nueve meses, el plazo de ejercicio de sus facultades no puede ser indefinido.

Inclusive, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido el siguiente criterio:

**VISITAS DOMICILIARIAS, UN AÑO ES PLAZO MAS QUE RAZONABLE PARA LA CONCLUSION DE LAS.**

Aun cuando el constituyente de 1917 dejó al legislador común determinar la duración de las visitas domiciliarias realizadas por las autoridades fiscales, y el Congreso de la unión no ha legislado en relación con el tema, este tribunal colegiado estima que transcurrido más de un año, desde el momento en que aquéllas se inician, dicho plazo es más que razonable para su conclusión y elaboración del acta correspondiente; máxime cuando la autoridad hacendaria está en aptitud legal, de conformidad con lo dispuesto por los artículo 55 y 58 del Código Fiscal de la Federación, de estimar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes en caso de que "se opongan u obstaculicen" el desarrollo de las facultades hacendarias de comprobación.

Amparo en revisión 332/90.- Editorial Nuestra América, S.A.-  
22 de marzo de 1990.- Unanimidad de votos.- Ponente:  
Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Cuauhtémoc  
Carlock Sánchez.

Finalmente, cabe destacar que al señalar el legislador en el artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación que "una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista nueva orden de visita, claramente indica que es, precisamente, con el levantamiento de la citada acta que finaliza la visita domiciliaria, quedando entonces la autoridad fiscal de actuar en consecuencia con el proceso de fiscalización mediante la formulación de una liquidación, la emisión de un oficio de observaciones o, incluso, sin que comunique nada al visitado, operando en éste último caso (incluso a pesar de las prolijas excepciones comentadas párrafos arriba) el plazo a que se refiere el último párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

#### 1.2.3.2.2. Terminación “extraordinaria” de la visita domiciliaria.

Independientemente de todo lo mencionado, existen otras formas, que denomino “extraordinarias”, para la conclusión de visitas domiciliarias, dos de las cuales están contempladas en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

Preliminarmente, es oportuno indicar que el legislador redactó en forma injustificadamente restrictiva el primer párrafo del precepto legal reproducido.

Efectivamente, no existe razón legal o lógica alguna para limitar los casos de conclusión anticipada a los domicilios **fiscales** de los contribuyentes, pues como ya quedó anotado, la visita domiciliaria puede desarrollarse en lugares que no sean estrictamente el domicilio fiscal, por lo que puede válidamente sostenerse ante los tribunales competentes que dicha limitación es inconstitucional al no estar fundada ni motivada.

Por otro lado, de lo dispuesto por los artículos 47 y 58 del Código Tributario Federal se advierten los casos en que se podrá concluir anticipadamente la visita domiciliaria, que Raúl Rodríguez Lobato<sup>24</sup> explica de la manera siguiente:

La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, según el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por dos motivos:

a) Por que el visitado, antes del inicio de la visita haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (actualmente Servicio de Administración Tributaria) manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por

---

<sup>24</sup>Op. Cit., p. 224.

contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto. En este caso se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

b) Por que durante el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado.

Jesús Quintana y Jorge Rojas<sup>25</sup> explican los supuestos de determinación presuntiva de contribuciones, casos en que será aplicable la fracción II del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, en los términos siguientes:

1.- Cuando se oponga u obstaculice la iniciación o el desarrollo de la diligencia de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, u omita presentar declaración del ejercicio de cualquier contribución, hasta el momento de inicio de la visita y siempre que haya transcurrido mas de un mes desde el día en que hubiera vencido el plazo para presentar la declaración. En este supuesto no se incluye a las aportaciones de seguridad social.

2.- Cuando no se presenten libros o registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no se proporcionen los informes relativos al cumplimiento de disposiciones fiscales.

---

<sup>25</sup>Op. Cit., pp. 174s.

3.- Cuando exista omisión en el registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio; se registren compras, gastos o servicios que no se hayan realizado o recibido o; exista omisión, se altere el registro de existencias que deben figurar en los inventarios o se registren dichas existencias a precios diversos de los costos, siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

4.- Cuando no se cumpla con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no se lleve el procedimiento del control de los mismos establecido en las disposiciones fiscales.

5.- Por otro tipo de irregularidades en la contabilidad que impida el conocimiento de las operaciones del contribuyente.

Resulta oportuno señalar que las autoridades fiscales encargadas de la práctica de la visita domiciliaria se encuentran obligadas a dar oportunidad al contribuyente de corregir su situación fiscal, pues a pesar de que el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación contenga a este respecto la palabra "podrán", el procedimiento descrito precepto legal en consulta establece una serie de reglas de actuación de las autoridades.

Lo anterior quiere decir que la palabra podrán exclusivamente hace referencia a la facultad de las autoridades para actuar en tal sentido, puesto que en nuestro sistema jurídico las autoridades exclusivamente pueden hacer lo que la ley les permite, sin que de ello se derive que su ejercicio es potestativo.

En este mismo sentido se pronuncian los licenciados Cartas y Ayala<sup>26</sup> al mencionar que “la notificación al visitado para que corrija su situación fiscal no está sujeta a la prudente apreciación de las autoridades para concederla o negarla; por el contrario, siempre que se den sus presupuestos, esto es, que el visitado se haya colocado en situación de que se le aplique la determinación presuntiva prevista en el artículo 55 del Código, aquéllas están obligadas a hacerlo de su conocimiento, toda vez que no se trata de en el caso del ejercicio de una facultad discrecional, sino del de una reglada”.

Respecto a lo anterior, los autores en consulta a su vez citan diversos criterios sostenidos por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, así como por Tribunales Colegiados de Circuito, a cuya lectura remito.<sup>27</sup>

Por lo que hace a las restantes formas de conclusión “extraordinaria” de las visitas domiciliarias, Antonio Jiménez González<sup>28</sup> comenta que “al menos en dos supuestos previstos por el legislador en los artículos 45 y 46, fracción V del Código Fiscal de la Federación es posible jurídicamente concluir la visita domiciliaria en el domicilio de las autoridades fiscalizadoras y no en el del visitado, como constituye la regla general”.

a) El primero de los supuestos aludidos por el autor citado se refiere al caso en que, con motivo de la actualización de alguna de las hipótesis previstas en las fracciones I a IX del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, sea necesario obtener copia de los documentos revisables en el procedimiento de auditoría, la visita domiciliaria podrá continuarse y finalizarse en las oficinas de las autoridades fiscales, mediante el levantamiento del acta final correspondiente, misma que deberá cumplir con las

---

<sup>26</sup> Op. Cit., pp. 253ss.

<sup>27</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Abril 1989, p. 23. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Agosto 1990, p. 23. Semanario Judicial de la Federación. 8ª Epoca. Tomo VII. Abril, p. 283.

<sup>28</sup> JIMENEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 3ª edición, 2ª reimpresión, México, Ediciones Contables y Administrativas, 1993, p. 388.

formalidades que el propio precepto legal señala, y que son aplicables a todas las actas finales.

b) En el segundo de los supuestos comentados por el autor recientemente citado, se refiere al caso en el que el desarrollo de la visita o su conclusión resulten imposibles en el establecimiento del visitado, circunstancia que, como cualquier otro acto autoritario, deberá ser suficientemente fundada y motivada.

### 1.3 . Revisión de dictámenes.

Otra de las formas en que las autoridades fiscales pueden revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de particular interés para el desarrollo del presente trabajo, de acuerdo a la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es la revisión de los dictámenes elaborados sobre los estados financieros. Tal disposición expresa textualmente lo siguiente:

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

.....  
.....

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales."

A continuación repasaremos brevemente la forma de inicio, desarrollo y conclusión de dicha facultad revisora.

### 1.3.1. Forma de inicio de la revisión de dictámenes.

a) En el Código Fiscal de la Federación no se contiene ninguna disposición expresa relativa a la forma como debe iniciarse la revisión de dictámenes, pero ello no implica falta de certeza jurídica al respecto, en virtud de que el artículo 67 del citado Código, relativo a la extinción de facultades fiscales, establece que el plazo general de cinco años a que se refiere el citado numeral, **se suspenderá con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del propio ordenamiento, esto es, mediante el requerimiento de información y documentación, la práctica de visitas domiciliarias y la revisión de dictámenes para efectos fiscales.**

Para tal efecto, el propio artículo 67 establece que la suspensión inicia con la **notificación** al contribuyente o responsable solidario de que la autoridad fiscal ha comenzado a ejercitar sus facultades comprobatorias.

Asimismo, el último párrafo del artículo 42 del Código mencionado establece que se entiende que el inicio del ejercicio de las facultades de revisión, entre éstas, la revisión de dictámenes, ocurre con el primer acto que se notifique al contribuyente.

De lo anterior se deduce que las autoridades fiscales están obligadas a notificar a los sujetos pasivos de la relación tributaria el inicio de proceso de revisión a los dictámenes de que se trate.

Desgraciadamente, ni el propio Código Fiscal de la Federación ni su Reglamento contemplan los requisitos que deberán contener tales notificaciones en lo referido a la facultad revisora que nos ocupa, pero no obstante ello, se puede deducir que las notificaciones al respecto deben expresar los ejercicios fiscales a que se contrae la revisión, toda vez que los dictámenes de contador público están referidos a ejercicios concretos.

Independientemente de lo anterior, las notificaciones en comento deberán reunir los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, esto es, deberán constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundadas y motivadas, expresar el objeto de que se trata, ostentar la firma del funcionario que lo emite y el nombre o datos de identificación del contribuyente o responsable solidario de que se trate.

Finalmente, las notificaciones a que se refiere el artículo 67 del citado Código, son susceptibles de llevarse a cabo personalmente o por correo certificado con acuse de recibo o, por medio de correo o telegrama ordinarios. No obstante ello considero que en interés de las propias autoridades fiscales, las notificaciones que nos ocupan deben ser efectuadas personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, pues eventualmente, y sobre todo cuando la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones e imponer sanciones es discutible, el particular puede negar lisa y llanamente, en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, conocer que las autoridades fiscales hayan iniciado el procedimiento de revisión que nos ocupa, revirtiéndose la carga de la prueba del hecho contrario en las propias autoridades.

b) Por lo que hace al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 56 establece que se considera que el inicio de las facultades de comprobación en

relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados ocurre cuando la autoridad fiscal competente lleva a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo 55 del propio Reglamento. Dichas hipótesis son del tenor siguiente:

"Artículo 55. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este Reglamento, podrán requerir indistintamente:

.....  
.....

II. Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d)<sup>29</sup> de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

....."  
....."

De acuerdo a la anterior transcripción, se advierte con claridad que el ejercicio de las facultades de revisión, en relación a la revisión de dictámenes, inicia cuando las autoridades fiscales requieran a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con el contribuyente información relativa a dichos dictámenes.

De todo lo comentado en el presente apartado, se concluye que el inicio del procedimiento de revisión al dictamen debe ser notificado al contribuyente o responsable

---

<sup>29</sup>Relativos a la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y a la exhibición de sistemas y registros contables y documentación original.

solidario, y no sólo eso, sino que el contenido de tal notificación debe ser un requerimiento de información relativa al dictamen hecho al propio contribuyente o responsable solidario, o bien a los terceros relacionados con el contribuyente.

### 1.3.2. Desarrollo del procedimiento de revisión del dictamen.

Por lo que hace al desarrollo del procedimiento de revisión al dictamen elaborado sobre los estados financieros, a diferencia de las visitas domiciliarias, no existe en el Código Fiscal de la Federación de manera expresa un sistema destinado a regular la facultad revisora que nos ocupa.

No obstante ello, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 55, hace referencia al aspecto de requerimiento de información y documentación relativa al dictamen como parte del desarrollo de la revisión que nos ocupa, y al cual se remite para aspectos de detalle.

Es importante comentar que la facultad que, conforme al precepto reglamentario citado en el párrafo anterior, se concede a las autoridades fiscales en el sentido de que la información relativa al dictamen podrá requerirse de manera **indistinta** al profesionista que elaboró el dictamen, al contribuyente o a los terceros relacionados con el contribuyente, ha sido declarada inconstitucional, en criterios sostenidos por los Tribunales Colegiados<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tribunales Colegiados de Circuito. 8ª Epoca. Tomo VII-Junio, p. 214.  
Semanario Judicial de la Federación. Tribunales Colegiados de Circuito. 8ª Epoca. Tomo VII-Enero, p. 157.  
Semanario Judicial de la Federación. Tribunales Colegiados de Circuito. 8ª Epoca. Tomo II, Segunda Parte-I, p. 256.

Salvo lo anterior, el proceso de revisión al dictamen que nos ocupa no se encuentra regulado, pero Raúl Rodríguez Lobato<sup>31</sup>, afirma que consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal competente para ello.

Por otra parte, el quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece que, para que opere la interrupción de la caducidad de las facultades liquidadora y sancionadora a que se refiere el citado artículo, es necesario que cada seis meses se levante un acta parcial. No obstante ello, no se indican las formalidades con las que dichas actas deberán ser levantadas tratándose de revisión de dictámenes. De no levantarse dichas actas, el único efecto sería que la suspensión de la caducidad a que nos referimos en líneas anteriores no tendría efecto alguno, lo cual no afecta la validez del proceso de revisión que nos ocupa.

1.3.3. Conclusión del procedimiento de revisión de dictámenes emitidos sobre estados financieros.

El Código Fiscal de la Federación, en su ya citado artículo 67, establece que la suspensión del término de caducidad a que se refiere el citado precepto, finaliza con la notificación al contribuyente de la resolución definitiva derivada de la revisión del dictamen.

Lo anterior significa que una vez que se haya formulado la liquidación, oficio de observaciones o cualquier otra opinión de las autoridades fiscales derivada de la revisión al dictamen, se entenderá que el ejercicio de la facultad revisora que nos ocupa habrá concluido.

---

<sup>31</sup> Op. Cit., p. 214.

El problema surge cuando de la revisión al dictamen no sigue una resolución de autoridad, pues en este caso no será posible determinar con exactitud el momento en que termina el ejercicio de la facultad que nos ocupa. Ello constituye una laguna en la ley, que deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente, toda vez que no le es posible conocer si la autoridad fiscal ha concluido o no con la revisión al dictamen.

En este momento, ha quedado establecido lo referente a visitas domiciliarias y revisión de dictámenes como medios con los que cuentan las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes y responsables solidarios.

## CAPITULO II.

### ANALISIS DEL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION FRENTE A LAS RESTRICCIONES QUE LE IMPONE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

#### 2.1. Texto y significado del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En opinión de Roberto Alvarez,<sup>32</sup> "las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente."

Jesús Quintana y Jorge Rojas<sup>33</sup>, refiriéndose a las facultades de comprobación, afirman que "Por medio de esos actos el fisco determinará la realización de hechos generadores, revisando la documentación contable de contribuyentes, las declaraciones presentadas, las actas de visitas levantadas en el domicilio fiscal de los mismos, y los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas formulados por contadores públicos, mediante las cuales efectuará la determinación y liquidación de obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno."

Una vez precisado el objeto de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, a continuación se transcribe el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en que se contienen:

"ART. 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios

---

<sup>32</sup>Citado por R. Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 213.

<sup>33</sup>Op. Cit., p. 155.

han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

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

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

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

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

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

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

De la anterior transcripción, se advierte que el legislador federal concede a las autoridades fiscales las facultades detalladas, las cuales podrán ser ejercitadas

conjunta, indistinta o sucesivamente, lo cual es inconstitucional, como más adelante se demostrará, tratándose de la concurrencia de la práctica de visitas domiciliarias y la revisión al dictamen emitido sobre estados financieros.

2.2. Origen y causa de la salvedad hecha por el constituyente a la garantía de inviolabilidad del domicilio con motivo del ejercicio de las facultades de verificación concedidas a las autoridades fiscales.

Como se expresó al principio del presente trabajo, el artículo 16 constitucional admite que la garantía de inviolabilidad del domicilio<sup>24</sup> tiene, entre otros, el límite de la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Ello no hace sino reflejar el hecho de que el cumplimiento de tales obligaciones es de orden público e interés general, habida cuenta que la falta de cumplimiento de ellas redunda en un perjuicio para la colectividad, que requiere que el gasto público sea satisfecho. De ahí la preeminencia del interés general sobre la citada garantía de rango constitucional.

Atentos a las anteriores consideraciones, debe concluirse que la garantía de inviolabilidad del domicilio es la regla general y su límite, en la materia que nos interesa, la excepción. Es decir, todos los gobernados cuentan entre sus derechos fundamentales el de que no puedan ser molestados en sus domicilios, salvo cuando la autoridad administrativa competente estime necesario verificar en ellos el cabal cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria.

Ahora bien, el Constituyente de 1916 y 1917 no pasó por alto que una concesión de tal envergadura en favor de la autoridad exactora debería quedar reglamentada, de tal forma que la facultad en comento no fuera el pretexto de la comisión de arbitrariedades, en detrimento de los derechos fundamentales de los particulares.

A manera de conclusión de las anteriores consideraciones, válidamente puede afirmarse que la práctica de las visitas domiciliarias sólo se justifica por la necesidad de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las obligaciones a que estén afectos en materia fiscal.

### 2.3. Confrontación de la última parte del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación con sus límites de constitucionalidad.

El artículo 1º constitucional establece que en los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo gozará de las garantías que otorga la propia Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Una de las garantías que otorga la Ley Suprema en favor del gobernado es precisamente la garantía de legalidad que contempla el artículo 16 que a la letra consigna:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

"El artículo 16 de nuestra Constitución es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a

---

<sup>14</sup>Para antecedentes, v. Supra, pp. 6ss.

**cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenece**".<sup>35</sup>

Lo anterior significa que todo acto de autoridad deberá estar debidamente fundado y motivado a efecto de que, al causarle al particular una afectación o molestia en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos, éste sea acorde con las disposiciones legales que le dan origen y razón de ser, respetándose en todo momento los principios generales del procedimiento.

Ahora bien, el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, anteriormente transcrito, es contrario a las garantías constitucionales arriba enunciadas.

En efecto, la mencionada disposición legal, en la parte que nos interesa, establece que "*Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades **conjunta, indistinta** o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente*".

Como puede advertirse, el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación deja abierta la posibilidad de que las autoridades fiscales dejen de observar y cumplir con lo dispuesto por la fracción IV del mencionado precepto legal, mismo que textualmente establece:

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

---

<sup>35</sup>Burgoa, Ignacio. Op. Cit., p. 589.

proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

.....  
.....

**IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes (...) y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.**

.....”  
.....”

Ahora bien, la práctica de visitas domiciliarias debe fundamentarse, entre otras disposiciones, en el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación, como procedimiento para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, pero es el caso que en el mismo precepto legal se prevé que dicho procedimiento puede ser concomitante o anterior a la revisión de dictámenes elaborados por Contados Público autorizado para tal efecto.

Lo anterior significa que la elección del procedimiento para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de conformidad con el precepto legal en consulta, es totalmente discrecional y potestativa de la autoridad fiscal, lo cual se estima inconstitucional, toda vez que tal forma de proceder carece de la más elemental fundamentación y motivación, que exige el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

En efecto, como se advierte del mencionado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal se encuentra facultada para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares a través de dos procedimientos, a saber:

- Por medio de la práctica de visitas domiciliarias (fracción III), y

- Por medio de la revisión a los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes (fracción IV).

Los anteriores procedimientos, al ser aplicables a situaciones jurídicas diversas, resultan excluyentes uno del otro, pues de lo contrario no habría razón lógica y legal para que el legislador estableciera tal distinción en cuanto a los procedimientos respectivos, y sobre todo para haber creado la obligación, a cargo de ciertos contribuyentes, para la presentación del dictamen fiscal, pues bastaría haber otorgado la facultad para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales de manera genérica abarcando ambas posibilidades.

En las anteriores circunstancias, cuando la autoridad pretende ejercer sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, respecto de un contribuyente que cuenta con estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado conforme a los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, debe hacerlo precisamente mediante la revisión al correspondiente dictamen con apoyo en la fracción IV del invocado artículo 42.

Lo anterior se confirma con lo dispuesto por el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual, **tratándose de contribuyentes con estados financieros dictaminados**, se considera que se inicia el ejercicio de facultades de comprobación, cuando la autoridad fiscal lleva a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo 55 del mismo Reglamento.

Por su parte, las fracciones II y III del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señalan que cuando la autoridad revisa el dictamen, puede requerir información al contribuyente o a terceros relacionados.

Una interpretación armónica y en conjunto de los artículos 55 y 56 del ordenamiento reglamentario antes mencionado, nos lleva a concluir que tratándose de contribuyentes con estados financieros dictaminados, el ejercicio de las facultades de comprobación se inicia cuando la autoridad requiere información al contribuyente o a terceros relacionados, pero ello dentro del procedimiento de revisión al dictamen.

En este orden de ideas, un contribuyente que cuenta con sus estados financieros debidamente dictaminados por Contador Público autorizado por el ejercicio o ejercicios sujetos a revisión, que han sido presentados ante las autoridades fiscales correspondientes, respecto del cual las autoridades fiscales verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el procedimiento de verificación correspondiente deberá iniciar vía revisión al dictamen y no vía visita domiciliaria, en virtud de que no existe causa o motivo legal que justifique la expedición de una orden de visita domiciliaria, puesto que ello violaría lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución General de la República.

Por lo que respecta al ejercicio o ejercicios respecto de los cuales el contribuyente no cuente aún con sus estados financieros debidamente dictaminados para efectos fiscales, pero se haya presentado el aviso mediante el cual manifestó su deseo de exhibir estados financieros dictaminados por Contador Público correspondientes al mencionado ejercicio fiscal, siempre que dicho aviso se haya presentado dentro del tiempo y con las formalidades legales y reglamentarias y no haya transcurrido el plazo para exhibir físicamente el dictamen ante las autoridades fiscales, tampoco puede procederse a la práctica de visita domiciliaria, lo que también implica la inexistencia de una causa o motivo legal para justificar la expedición de la orden y la práctica de una visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través de este procedimiento, pues ello violaría en perjuicio del contribuyente el derecho tutelado

por la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional por falta de motivación legal.

Efectivamente, como quedará demostrado más adelante, la sola existencia del aviso del contribuyente manifestando su deseo de presentar estados financieros dictaminados por contador público es causa suficiente para que las autoridades fiscales deban esperar a que el contribuyente presente dicho dictamen para entonces proceder a su revisión, en lugar de efectuar una práctica de visita domiciliaria, pues de lo contrario la orden de dicho procedimiento y su práctica material serían violatorias de las garantías de fundamentación y motivación.

Apoya lo anterior, la siguiente tesis jurisprudencial:

"ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- El requisito de fundamentación y motivación exigido por el artículo 16 constitucional, al tener el rango de una garantía individual implica una obligación para las autoridades, de cualquier categoría que éstas sean, de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución, de manera que sus actos no aparezcan emitidos arbitrariamente".

Amparo en revisión 1377/1966. Salinas Mina de Oro, S.A. Septiembre 26 de 1966. Por unanimidad de 5 votos. 2a. Sala.- Boletín 1960. Pág. 474.

Violación al artículo 16 constitucional, por no demostrar la legalidad de actos arbitrarios. Vol. Administrativa, tesis 360, Pág. 126.

Ahora bien, como se explicó anteriormente, la garantía de inviolabilidad del domicilio es un bien jurídicamente tutelado de una gran importancia, pues constituye uno de los más caros intereses para todo gobernado. Igualmente, se señaló que tal garantía no es irrestricta, sino que el propio dispositivo constitucional en comento establece una serie

de limitantes, de las cuales es de particular interés para el caso que nos ocupa, la necesidad del Estado de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares.

En este orden de ideas, resulta claro que la intención del Constituyente de 1916 y 1917 fue la de establecer una limitante a la garantía de inviolabilidad del domicilio, pero ello en función de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por lo tanto, la figura de visitas domiciliarias constituye una excepción a la regla general de la garantía de inviolabilidad del domicilio y, por lo mismo, debe existir la justificación que marca la misma Constitución, esto es, debe ser un medio **idóneo** para la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares.

En las anteriores circunstancias debe concluirse que si en un caso particular existen medios **distintos** a las visitas domiciliarias para comprobar el debido acatamiento de las disposiciones fiscales, es de orden público, por tratarse de una garantía individual, que se apliquen preferentemente tales procedimientos de verificación antes que la propia visita domiciliaria, y sólo en caso de haberse agotado tales medios diversos (como lo es la revisión al dictamen de los estados financieros), y si la autoridad fiscal conserva serias y razonables dudas sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los particulares, que deben estar debidamente fundadas y motivadas, sólo entonces podrá procederse a la práctica de la visita domiciliaria respectiva.

Lo que no es admisible es que el legislador haya permitido a las autoridades fiscales practicar visitas y revisar dictámenes conjunta, indistinta o sucesivamente, pues ello contraría el carácter excepcional con que fueron previstas por el Constituyente las visitas domiciliarias.

Además, el ejercicio de facultades en los términos previstos por el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación pudiera aparecer arbitrario o caprichoso y, por tanto, censurable los tribunales competentes, como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

**“FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACION DEL USO INDEBIDO DE ELLAS EN EL JUICIO DE AMPARO. El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso discutido, cuando éstas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica.”<sup>36</sup>**

**PRECEDENTES:**

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Vol. IV, pág. 120. Amparo en revisión 6489/55. Cia de las Fábricas de Papel de San Rafael y Anexas, S. A. 16 de octubre de 1957. 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. VIII, pág. 55. Amparo en revisión 3294/56. Farmacéuticos Lakeside, S. A. 12 de febrero de 1958. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. VIII, pág. 55. Amparo en revisión 4249/52. Cia. Internacional de Comercio, S. A. 28 de febrero de 1958. 4 votos. En la publicación no aparece nombre del ponente.

Vol. XIX, pág. 57. Amparo en revisión 4862/58. Adrián Garcini Navarro. 12 de enero de 1959. 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

---

<sup>36</sup>Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1985. Segunda Sala. Tercera Parte. Sección Administrativa. Tesis 372, p. 628.

Vol. XIX, pág. 59. 136/57. Antonio Mardegain Simeón. 21 de enero de 1959. 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

La anterior conclusión obedece al carácter excepcional con que el propio Constituyente estableció la posibilidad de que el domicilio de los gobernados sea perturbado por una visita domiciliaria.

## CAPITULO III.

### REGIMEN ESPECIAL CREADO PARA AQUELLOS CONTRIBUYENTES QUE CUENTAN CON ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.

El objetivo del presente capítulo es analizar la situación jurídica que tienen los contribuyentes que cuentan con sus estados financieros dictaminados por contador público para efectos fiscales.

#### 3.1. Concepto de dictamen de estados financieros para efectos fiscales.

Previo al establecimiento del concepto de los estados financieros para efectos fiscales, resulta conveniente establecer la naturaleza de los estados financieros, del dictamen sobre los mismos y de sus consecuencias fiscales.

##### 3.1.1. Definición de estados financieros<sup>37</sup>.

Los principales estados financieros comprenden el balance general, el estado de pérdidas y ganancias y el estado del capital y el superávit o de utilidades no distribuidas. Aunque generalmente no se le encuentra en la práctica, el estado de los cambios en el capital neto de trabajo (estado de recursos) se está utilizando como un instrumento analítico que complementa a los estados anteriores. Un número creciente de corporaciones publican un estado de los cambios en el capital neto de trabajo en su informe anual a los accionistas. También puede prepararse especialmente para el uso interno de la administración un estado del movimiento del efectivo. El estado de los cambios en el capital neto de trabajo y el estado del movimiento de efectivo proporciona una información valiosa, la cual no se manifiesta fácilmente por medio de los otros tres

---

<sup>37</sup>DALE KENNEDY, Ralph y YARWOOD McMULLEN, Stewart. Estados Financieros. Forma, Análisis e Interpretación. México, Unión Tipográfica Hispano-Americana, 1971. Trad. de Luis Guasch Rubio.

estados mencionados; estos "estados de fondos" muestran los recursos que se encuentran a disposición de la gerencia.

El balance general, que presenta la condición financiera o las condiciones de un negocio según son reflejadas por los registros contables, contiene una lista del activo, del pasivo y del capital del propietario a una fecha determinada. Un balance general se define por el Comité sobre Terminología del Instituto Americano de Contadores Público Titulados como "un estado tabular o resumen de los saldos (deudores y acreedores) como resultado real o constructivo del cierre de los libros de cuentas que se llevan conforme a los principios contables".

Los estados financieros pueden llamarse estados globales o estados de propósitos generales, puesto que muestran la posición financiera y los resultados de las operaciones de todo el negocio al final del período contable anual o por un período mas corto. La información global es histórica en su naturaleza y no puede utilizarse para fines de un control detallado de los segmentos o fases individuales del negocio durante el ciclo de las operaciones.

La naturaleza de los estados financieros, según lo manifestado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, es como sigue:

"Los estados financieros se preparan con el fin de presentar una revisión periódica o informe acerca del progreso de la administración y tratar sobre la situación de las inversiones en el negocio y los resultados obtenidos durante el periodo que se estudia. Reflejan una combinación de *hechos registrados, convenciones contables y juicios personales*; y los juicios y convenciones aplicados les afectan en grado sustancial. Lo adecuado de los juicios depende necesariamente de la competencia e integridad de los que los formulan y su adhesión a los principios y convenciones contables generalmente aceptados."

Las palabras en letra cursiva en el concepto precedente deben ser explicadas como sigue: El término *hechos registrados* se refiere a los datos sacados de los registros contables. Por ejemplo, los hechos registrados incluyen datos tales como la cantidad del efectivo en caja y en el banco, el importe de pagarés y de cuentas por cobrar pendientes de clientes y de otros deudores, el costo del activo fijo, los importes a pagar sobre documentos y a otros acreedores, el costo del activo fijo, los importes a pagar sobre documentos y a otros acreedores, y el importe de las ventas. El *costo* original –el importe pagado cuando fue adquirido el activo– por regla general es el que se presenta en las cuentas y no el costo de reproducción o de reposición. Debe quedar claro, por lo tanto, que el balance general no muestra la situación financiera de un negocio en función de la situación económica actual, porque los costos históricos y no los costos actuales son las que se consideran para la mayor parte de las partidas. Ocasionalmente, se encontrarán valores al costo que hayan sido sustituidos.

El *juicio personal* se combina con los *hechos registrados* y las prácticas o convenciones contables en los estados financieros cuando el contador decide atribuir consecuencias que repercutan en los estados financieros de las diversas condiciones específicas de la vida financiera de la empresa, tales como cuentas incobrables, depreciación en un plazo determinado, aplicación del costo, etc.

Los estados financieros tienen la apariencia de ser una cosa completa, exacta y definitiva. Sin embargo, los estados tienen limitaciones definidas como sigue:

a) Son esencialmente informes provisionales y, por lo tanto, no pueden ser definitivos, porque la ganancia o pérdida real de un negocio sólo puede determinarse cuando se vende o es liquidado. Por varias razones, es necesario mantener una contabilidad que presente estados financieros en periodos relativamente frecuentes durante la existencia de un negocio.

b) Los estados financieros muestran importes monetarios exactos, lo cual da una apariencia de exactitud y de valores definitivos. El lector debe atribuir a esas cantidades su propio concepto de valor, aunque hayan sido fijadas sobre bases de valores estándar completamente diferentes. Raramente, el valor manifestado por lo que hace a un activo es lo que podría obtenerse de su realización. Incluso el saldo de efectivo podría verse afectado por los gastos inherentes a la liquidación.

c) Tanto el balance como el estado de pérdidas y ganancias son el reflejo de transacciones en dinero con valores de muchas fechas, con la consiguiente incertidumbre de lo que es el valor ajustado por la tendencia inflacionaria exacta correspondiente a cada una de las fechas.

d) Los estados financieros no reflejan muchos factores que afectan la condición financiera y los resultados de las operaciones, porque no pueden expresarse en cifras de numerario. Estos factores comprenden las fuentes y las promesas o compromisos de materias primas, mercancías y suministros; la reputación de la negociación y su prestigio ante el público, el crédito de que disfruta, la eficiencia y la lealtad de sus empleados y la eficiencia e integridad de sus directivos. El activo y el pasivo de contingencia no suelen expresarse en dinero y generalmente no es posible expresarlos en esta forma.

### 3.1.2. Definición de dictamen de estados financieros.

Los estados financieros auditados son de gran importancia, porque han sido comparados con los registros de contabilidad por contadores públicos independientes y; a su vez, los registros contables han sido estudiados por ellos. El contador, después de hacer su investigación con las normas y procedimientos generalmente aceptados de

auditoría, indica que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con los principios contables generalmente aceptados, aplicados en forma consistente.”

Debe entenderse con claridad, que los propietarios o la gerencia son responsables de los estados financieros y que el contador público independiente sólo es responsable de su dictamen y de su opinión.

El valor de los estados financieros auditados para el analista es evidente al leer el informe del contador que acompaña a los estados auditados. El "dictamen" que a continuación se reproduce es el usado por la mayoría de los contadores públicos independientes:

“Hemos examinado el balance general de la compañía \_\_\_\_\_ con fecha \_\_\_\_\_ y el (los) estado (s) correspondiente (s) de utilidades y superávit por el ejercicio relativo. Nuestro examen fue realizado conforme a los principios de auditoría generalmente aceptados, y de conformidad hicimos las pruebas de los registros contables y aplicamos los procedimientos de auditoría adicionales que consideramos necesarios según las circunstancias.

En nuestra opinión, el adjunto balance general y el(los) estado(s) de utilidades y del superávit presentan razonablemente la situación de la compañía \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_, y los resultados de sus operaciones por el ejercicio correspondiente, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados de forma consistente con los del año precedente.”

Al utilizar la expresión "presentan razonablemente la situación financiera", el auditor hace referencia a la situación financiera tal y como se muestra por medio de registros contables que se llevan conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, con la debida consideración de los datos complementarios que de modo usual aparecen en las notas marginales. Esta opinión no se refiere al valor del capital de los

---

<sup>3</sup>Ibid., p. 215

propietarios, el cual podría convertirse en dinero si el activo se realizara y el pasivo fuera pagado. El auditor no indica que los estados son correctos o veraces en forma absoluta.

Si el auditor califica su opinión relativa a los estados financieros, por lo común lo hace incluyendo en el "dictamen" un párrafo para explicar sus reservas y excepciones.

La frase "principios de contabilidad generalmente aceptados" se refiere a los principios o reglas a los cuales se adhieren la mayor parte de los contadores practicantes.

Concluyendo todo lo anterior, el dictamen de los estados financieros de los contribuyentes, es la opinión profesional de un experto en materia contable respecto a la actividad financiera de una empresa por lo que hace a un ejercicio, en el cual se contiene un juicio de valor respecto de su posición al cierre, y que es formulado de manera independiente, habida cuenta que se trata de un profesional que presta sus servicios a la empresa de manera externa.

En dicho dictamen, el contador debe formular un informe de las particularidades observadas respecto a las finanzas (capital, activo, pasivo, utilidades, pérdidas, etc.) que puedan servir como punto de partida para ubicar a la empresa en situación contable y fiscal.

- 3.1.3. El dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales de acuerdo con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación no define lo que es un dictamen sobre los estados financieros, pero establece los efectos que se le atribuyen y las condiciones en las que deberán formularse, todo ello en el artículo 52, que al efecto establece:

Artículo 52.- “Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. El registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

II.- Que el dictamen se formule de acuerdo a las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

III.- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se

podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años el efecto de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará aviso inmediatamente por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión."

La anterior transcripción muestra de manera, por demás clara, los requisitos, más bien referidos a los contadores públicos, que deberán reunir los dictámenes, así como sus efectos y consecuencias.

Por lo que hace a los requisitos que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación tratándose de dictámenes, abordaremos mas adelante el tema.

### 3.2. Profesionistas con posibilidad de dictaminar los estados financieros de los contribuyentes para efectos fiscales.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece, como parte de los requisitos para que los dictámenes sobre los estados financieros tengan efectos fiscales, que el contador público que los formule esté registrado para tales efectos ante las autoridades fiscales.

Por su parte, el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las condiciones para que los contadores públicos puedan obtener registro, en los siguientes términos:

“Artículo 45.- El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

I. El que acredite su nacionalidad mexicana.

II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación”.

Una vez presentado el aviso de que el contribuyente dictaminará sus estados financieros, el profesionista designado inicialmente al efecto podrá ser substituido, siempre que hagan del conocimiento de las autoridades fiscales tal circunstancia dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En el caso señalado en el párrafo anterior, previsto en el artículo 48 del mencionado Reglamento, las autoridades fiscales podrán autorizar que el dictamen respectivo se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal que corresponda.

El artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé los casos en que el profesionista designado por un contribuyente se encuentra impedido para dictaminar, pues en éstas hipótesis se considera que su imparcialidad e independencia no son absolutas, de la manera siguiente:

1.- Si el contador es cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

2.- Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios, excepto en el caso del comisario de la sociedad si no se actualizan otras hipótesis de las previstas en el artículo en comento.

3.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

4.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

5.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

6.- Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

7.- Se encuentre vinculado de cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

### 3.3. Sujetos obligados a presentar sus estados financieros dictaminados.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece los supuestos en los que ciertos contribuyentes se encuentran obligados a presentar ante la autoridad fiscal competente sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado para tal efecto por la propia Secretaría, de la siguiente manera:

Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7'554,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15'107,000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a) Que sean poseídas por una sola persona física o moral en mas del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este

caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Las que se fusionen o se escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Lo dispuesto por este artículo no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

.....  
.....”  
.....

De la anterior transcripción claramente se advierten los supuestos en los que los contribuyentes tendrán la **obligación** de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público.

Cabe mencionar que del texto de la ley se advierte una ambigüedad respecto de la primera fracción.

La ambigüedad se refiere a si los tres supuestos contenidos en la fracción I deben ser concomitantes en un solo contribuyente o pueden ser alternativos. Efectivamente, pareciera que los dos primeros supuestos deben reunirse en un contribuyente, y éstos dos supuestos son, en conjunto, alternativos del tercero, todo lo cual obedece a una inadecuada redacción del artículo en comento.

#### 3.4. Sujetos para quienes es potestativo presentar estados financieros dictaminados.

El artículo 32-A en su quinto párrafo textualmente establece lo siguiente:

“Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

Lo anterior se ve confirmado con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente:

“Artículo 46.- Los contribuyentes que **opten** o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos

de los artículos 52 y 32-A del Código, respectivamente, deberán(...)."

De lo anterior se advierte que las reglas relativas a los requisitos de los dictámenes deben ser igualmente observadas por aquéllos contribuyentes que deseen presentarlos.

Ahora bien, para que la presentación de estados financieros dictaminados pueda tener efectos, deben cumplir con los mismos requisitos que los contribuyentes obligados.

Los contribuyentes para quienes es potestativo hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado pueden, en términos de lo dispuesto por el artículo 48 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, renunciar al dictamen, haciendo del conocimiento de las autoridades fiscales tal circunstancia, dentro de los tres meses siguientes a que presentaron el aviso a que se refiere el artículo 46 del mencionado Reglamento.

### 3.5. Requisitos para presentar estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

Los tres últimos párrafos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación señalan lo siguiente:

"Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrán sustituir al contador público designado y renunciar a la presentación del dictamen.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señale el Reglamento de este Código.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de este Código.”

Por su parte, el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos del aviso de que el contribuyente dictaminará sus estados financieros.

El primero de dichos requisitos es, precisamente, presentar el aviso ante las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, ya sea que se trate de personas físicas o morales, respectivamente.

Hasta el 31 de diciembre de 1997, el aviso en comento debía ser presentado tanto por aquellos contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, como por los que sin estar obligados optaran por hacerlo. En la iniciativa de la Ley que Modifica Diversas Disposiciones Fiscales para 1998”, la eliminación del aviso de presentación de dictamen se contempla dentro de las “medidas para simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales”, aunque, como más adelante quedará demostrado, tal modificación lejos de simplificar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, genera inseguridad jurídica y un tratamiento inequitativo.

Dicho aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente de que se trate, como por el contador público que dictaminará sus estados financieros.

El dictamen sobre el que versa el aviso se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal. En caso de que se trate de contribuyentes personas morales en liquidación, se podrá presentar el aviso respecto del último ejercicio regular y por el ejercicio irregular en que tenga lugar tal liquidación.

El artículo 45-A establece como requisito adicional a los anteriores, en caso de que el contador público autorizado pertenezca a alguna persona moral, que deberá presentarse conjuntamente otro aviso en el que se manifieste lo siguiente:

- 1.- Denominación o razón social de la persona moral a la que el contador presta sus servicios.
- 2.- Domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes de la persona moral correspondiente.
- 3.- Número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que presten sus servicios.
- 4.- Nombres de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral.

Cabe precisar que la Dirección General a que se refiere el punto 3 anterior, ya no existe, y sus funciones actualmente las desempeña la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 30, fracción XV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé las causas por las que el aviso no surte efectos, refiriéndose a la extemporaneidad del aviso, falta de registro del contador público ante las autoridades fiscales o impedimento que afecte su independencia; que con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria, se esté practicando visita domiciliaria por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso o cuando se haya emitido orden de

---

<sup>99</sup> Presidencia de la República. Cortesía de la H. Cámara de Diputados, p. V.

visita referente al ejercicio sobre el que versa el aviso, aún cuando dicha orden no haya sido notificada al contribuyente.

Considero que los dos últimos supuestos del párrafo anterior son inconstitucionales, puesto que, en el primer caso, el aviso y la visita se refieren a situaciones jurídicas distintas y, en el segundo, se deja a los particulares a merced de los actos ilegales de las autoridades fiscales, que pueden modificar la fecha de emisión de la orden de visita, pues basta con que se haya emitido la orden de visita, aunque no se haya notificado, provocando con ello un estado de indefensión jurídica.

Mas aún, el segundo párrafo de la fracción IV del precepto reglamentario en comento deja al unilateral criterio de las autoridades fiscales el dar efectos o no a la presentación del aviso, pues permite a las autoridades dar efectos al aviso basándose en los "antecedentes" sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que confirma aún más la manifiesta violación de dicho precepto a la garantía de seguridad jurídica, pues no se establecen los parámetros de evaluación de tales "antecedentes", lo cual dificulta una debida fundamentación y motivación.

El artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala el plazo en que debe presentarse el dictamen, de siguiente manera:

"Artículo 49.- Los contribuyentes a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento, deberán presentar ante la autoridad fiscal competente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate a través de discos magnéticos flexibles, la documentación a que se refiere la fracción III del artículo 50 de este Reglamento, acompañando a la misma, la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el contador público que lo emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible agrupados de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría. La presentación de dichos documentos y del disco se hará en dos tantos.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé este Reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación”.

### 3.6. Reglamentación del dictamen.

#### 3.6.1. Normas de auditoría para la elaboración del dictamen.

El artículo 52 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece las siguientes presunciones, respecto a si el contador público que dictamine estados financieros de los contribuyentes cumple con las normas relativas a la imparcialidad, independencia y trabajo profesional:

a) Por lo que hace a la imparcialidad e independencia del contador, el Reglamento señala que existen cuando el registro del contador se encuentra vigente y no se actualizan ninguna de las hipótesis de impedimento a que se refiere el artículo 53 del propio ordenamiento.

b) Por lo que hace a la presunción de cumplimiento de las normas relativas al trabajo profesional, ésta se produce cuando:

- El contador cuenta con elementos suficientes para emitir su opinión, debido a la planeación del trabajo y supervisión de sus auxiliares.
- El estudio y el sistema de control interno del contribuyente le permite determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de revisión que habrá de emplear.
- Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para la razonable interpretación del dictamen.

El propio precepto reglamentario, al referirse a los requisitos señalados en el inciso b) anterior, establece que cuando alguno de éstos no se cumpla, deberá emitir su dictamen con salvedades o, en su caso, negativo, explicando claramente cual fue el origen de tal circunstancia, así como su efecto cuantificable. Asimismo, prevé que en caso de que los elementos proporcionados por el contribuyente no sean suficientes para emitir una opinión, deberá emitir una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

### 3.6.2. Integración de los estados financieros y documentación anexa.

El artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece los documentos que deberán presentarse ante las autoridades fiscales:

a) Carta de presentación firmada por el contribuyente y por el contador público que haya efectuado el dictamen.

b) Dictamen e informe sobre la situación fiscal del contribuyente, debidamente firmados por el contador público.

c) Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado análogo en la que se contenga la información básica sobre los estados financieros y los datos del cuestionario de autoevaluación que dispongan las reglas generales expedidas al efecto (resoluciones misceláneas). La información básica se integrará de lo siguiente:

- 1.- Estado de posición financiera.
- 2.- Estado de resultados.
- 3.- Estado de variaciones de capital contable.
- 4.- Estado de cambios en la información financiera en base a efectivo.
- 5.- Análisis comparativo de subcuentas de los diversos gastos efectuados.
- 6.- Análisis de las contribuciones pagadas o por pagar, incluyendo pagos provisionales y declaraciones complementarias cuando el contribuyente tenga el carácter de retenedor.
- 7.- Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- 8.- Conciliación entre los ingresos declarados y los dictaminados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- 9.- Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del IVA.
- 10.- Análisis de las operaciones de comercio exterior.
- 11.- Cuando se trate de contribuyente con estados financieros consolidados, informe y análisis de las operaciones celebradas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

A su vez el artículo 51 contiene una descripción de los documentos datos e informes que deberán acompañarse, a cuya lectura remito dada la extensión del citado

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

numeral. Baste decir que se refiere a toda la documentación comprobatoria de manera global de los datos asentados a que se refieren los anteriores incisos, y de la cual se puede advertir el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, esto es, es susceptible de ser revisada por las autoridades fiscales para detectar la concordancia de los datos asentados en el dictamen y en los estados financieros que se presenten.

Es importante hacer énfasis en que toda la documentación e informes que requiere el artículo 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es suficiente para apreciar si el contribuyente omitió el cumplimiento de alguna obligación fiscal a su cargo, hecho que aunado a la presunción de certeza establecida en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, no puede sino hacer concluir que para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente con estados financieros dictaminados es suficiente el propio dictamen con toda la documentación e informes anexos y, sólo en caso de que una vez revisado el dictamen se adviertan irregularidades susceptibles de ser probadas como tales, sólo entonces es legítima y constitucional la práctica de una visita domiciliaria.

CAPITULO IV

VISIÓN GENERAL DE LA CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

En el presente capítulo se hará referencia especial a lo dispuesto por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación en relación a la primera de sus fracciones.

4.1. Breve referencia a la facultad otorgada por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación dispone textualmente lo siguiente:

"ART. 47.- Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de *optar por* presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, *a que se refiere el artículo 32-A, antepenúltimo párrafo de este Código*, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo con los requisitos que al efecto señale el Reglamento de este Código.

II. ....  
.....

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere la fracción I de este artículo se deberá levantar acta en la que se señale esta situación."

(El texto en cursiva indica las adiciones que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 1998)

De la anterior transcripción se advierte que, aparentemente, las autoridades fiscales "pueden" concluir anticipadamente la visita domiciliaria cuando el contribuyente haya presentado el aviso correspondiente manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado.

Con anterioridad al 1° de enero de 1998, la totalidad de los contribuyentes que hicieran dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, estando obligados a ello o no, debían presentar el aviso respectivo. A partir de la fecha indicada entró en vigor la reforma a los artículos 32-A y 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, según la cual, solamente los contribuyentes que optaran por hacer dictaminar sus estados financieros debían presentar aviso en tal sentido.

La reforma en comento obedece a una aparente simplificación administrativa, según se desprende de la iniciativa enviada por la Presidencia de la República a la H. Cámara de Diputados, no obstante lo cual, considero que lejos de constituir una simplificación administrativa, de lugar a situaciones de inseguridad jurídica y de tratamientos inequitativos.

En efecto, supongamos que un contribuyente que tiene la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado para tal efecto es notificado del inicio de una visita domiciliaria. Como dicho contribuyente no debe presentar aviso en el que haga del conocimiento de las autoridades fiscales que hará dictaminar sus estados financieros, conforme a la lógica, puede presentar un escrito libre a las autoridades que están practicando la visita domiciliaria, al que acompañe la constancia de la que se desprenda que se encuentra en alguna de las hipótesis que le hacen estar obligado a dictaminar sus estados financieros, solicitando la conclusión anticipada de dicho procedimiento de auditoría.

Ahora bien, conforme al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 1998, no existe ningún supuesto conforme al cual la visita domiciliaria debiera concluirse anticipadamente, por lo que es de anticiparse una contestación en tal sentido por parte de las autoridades fiscales.

Por otra parte, piénsese en el caso de un contribuyente que no se encuentra obligado a hacer dictaminar sus estados financieros, pero desea hacerlo así, presenta el aviso a que se refiere el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación. Posteriormente se le notifica el inicio de una visita domiciliaria, y dicho contribuyente solicita su conclusión anticipada exhibiendo para tal efecto el acuse de recibo del aviso por el que comunica su deseo de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público. En ése caso es evidente que sí se actualiza la hipótesis prevista en el artículo 47, fracción I del Código Tributario Federal.

No obstante que los contribuyentes de ambos casos hipotéticos se encuentran en una situación de igualdad (hacer dictaminar sus estados financieros), solamente respecto de uno de ellos existe la actualización de la hipótesis específica para la conclusión de la visita domiciliaria, lo cual se estima que es inequitativo e injusto. Posteriormente profundizaré sobre la inconstitucionalidad del artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación reformado.

Del análisis del artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, también se puede concluir, con mayoría de razón, que si el contribuyente es sujeto de visita domiciliaria en la que los periodos a revisar se refieran a ejercicios anteriores, respecto de los cuales haya presentado sus estados financieros dictaminados, la autoridad fiscal no debe iniciar la práctica de una visita domiciliaria, pero en el caso en que ya lo haya hecho, deberá concluirla anticipadamente para proceder a la revisión del dictamen

sobre los estados financieros y su documentación anexa, salvo cuando la autoridad fiscal ya lo haya hecho.

Para llegar a la anterior conclusión, es necesario analizar la *ratio legis* de la disposición legal en consulta.

#### 4.2. Concepto de conclusión anticipada.

Como ha quedado anotado anteriormente, las visitas domiciliarias terminan ordinariamente con el levantamiento del acta final que al respecto levanten las autoridades fiscales, en la que harán constar todos los hechos u omisiones observados durante su desarrollo. Tal acta final puede ser el antecedente inmediato de una liquidación, en caso de que los hechos u omisiones observados importen un incumplimiento a las obligaciones fiscales de contribuyente.

Ahora bien, existe una segunda forma de terminación de las visitas domiciliarias, que es, precisamente, la conclusión anticipada.

La conclusión anticipada tiene características particulares como forma de terminación de un procedimiento de revisión de la naturaleza del que nos ocupa, en virtud de que del acta que se levante al efecto, también llamada acta final, no puede derivar liquidación alguna, salvo de que la conclusión tenga su origen en la actualización de alguno de los supuestos de determinación presuntiva de ingresos, como se mencionó en el Capítulo Primero.

En efecto, la conclusión anticipada que nos interesa, esto es, la causada por la actualización de lo dispuesto por la fracción I del citado artículo 47, implica la

terminación del ejercicio de facultades de revisión sin que el objetivo de dicho ejercicio haya sido alcanzado plenamente, esto es, sin que las autoridades fiscales verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente. Pero tal falta de verificación es, en realidad, una suspensión del ejercicio de la facultad revisora, puesto que, una vez presentados los estados financieros dictaminados, la autoridad fiscal puede proceder a su revisión, habida cuenta que es un medio *ad-hoc* para revisar la situación del contribuyente frente a sus obligaciones fiscales y, en caso de que de la revisión de dichos estados se adviertan irregularidades, tales como falta de concordancia o resultados equivocados, podrá proceder a efectuar otra visita domiciliaria, pero esta será distinta e independiente de la que se concluyó anticipadamente.

Es oportuno mencionar que en el caso de que se ordene la práctica de una "segunda" visita, en la orden respectiva deberán contenerse los motivos en que se apoya, esto es, la explicación detallada de las irregularidades advertidas en la revisión del dictamen correspondiente, puesto que de no ser así, la orden sería violatoria de las garantías de fundamentación y motivación.

4.3. Requisitos para que una visita domiciliaria pueda concluirse de manera anticipada.

En la materia que nos interesa, el único requisito contenido en la ley es que el contribuyente haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, requisitos que ya han quedado expuestos.

Adicionalmente, no existe otro requisito, pero puede interpretarse de la disposición legal en comento, que, en caso de que los estados financieros dictaminados ya se hayan presentado y la autoridad fiscal no los haya revisado, lo mas conveniente es hacer notar esta circunstancia a la autoridad fiscal que giró la orden de visita, para el efecto de que ordene su conclusión anticipada, esto es, provocar el acto de autoridad, cuyo resultado puede ser la conclusión anticipada o, por el contrario, la denegación de la petición, caso este último en el que procedería como medio de defensa el juicio de amparo, toda vez que dicha resolución no se encontraría fundada ni motivada y sería contraria de la garantía de inviolabilidad del domicilio, cuyo caso de excepción que ya quedó analizado, es la práctica de vistas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero que, tratándose de una excepción a la regla general, sería plenamente procedente el amparo contra dicha orden, pues existe otro medio idóneo para lograr el mismo objetivo y que, además, no afecta la garantía de inviolabilidad del domicilio.

En este punto se estima oportuno hacer un comentario a las reformas sufridas por el Código Fiscal de la Federación para el año de 1998.

Con anterioridad a las mencionadas reformas, todos los contribuyentes que pretendieran hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, estando obligados o no, debían presentar aviso ante las autoridades fiscales, lo cual no representaba ningún problema en relación al precepto antes transcrito. Actualmente, y de acuerdo con el texto del precepto antes reproducido, solamente aquellos contribuyentes que, sin estar obligados a ello, opten por hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales pueden ubicarse en el supuesto de conclusión anticipada de la visita domiciliaria a que se refiere la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por lo que, en principio, tal procedimiento de auditoria no puede concluirse anticipadamente tratándose de los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, por que a ellos no se refiere el precepto legal en consulta.

Por lo anterior, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional pues, como mas adelante se demostrará, mediante su aplicación se da un tratamiento desigual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias.

## CAPITULO V

### ANÁLISIS DE LA FACULTAD DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA CONCLUIR ANTICIPADAMENTE VISITAS DOMICILIARIAS.

#### 5.1 Facultad discrecional y facultad reglada.

##### 5.1.1.- Definiciones

A efecto de poder determinar el alcance de una facultad discrecional y una facultad reglada, en primer término se analizará el significado de estos conceptos.

##### A. Facultad.

El Diccionario Jurídico Mexicano<sup>40</sup> define a la facultad como capacidad, facilidad, poder o habilidad para realizar una cosa. “El concepto jurídico de facultad indica que alguien está investido jurídicamente (por una norma de derecho) para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos.” Por lo tanto, el concepto de facultad jurídica presupone la posesión de una potestad o capacidad jurídica para modificar validamente la situación jurídica.

##### B. Discrecionalidad.

---

<sup>40</sup>Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. México, Porrúa, 1993, p. 1406

En términos del Diccionario de la Lengua Española<sup>41</sup>, discrecionalidad significa "...calidad de discrecional, es decir que se hace libre y prudencialmente. Se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas."

### C. Reglada.

El Diccionario de la Lengua Española<sup>42</sup> define reglar como "...sujeto a precepto, ordenación o regla. Dícese comúnmente del ejercicio de autoridad pública cuando las disposiciones vigentes no lo han dejado al discrecional arbitrio de ésta."

Por su parte, Humberto Delgadillo y Manuel Lucero<sup>43</sup>, señalan que uno de los criterios que se adoptan para clasificar a los actos administrativos consiste en atender al margen de libertad para su creación. "Los actos reglados son aquellos que la autoridad debe emitir necesariamente, cuando se dan los supuestos que la norma establece, sin dejar algún margen de libertad a la autoridad para decidir sobre su pronunciamiento, a diferencia de los discrecionales, en los que la autoridad tiene la libre apreciación de los elementos para determinar su emisión o no." No obstante lo anterior, si la autoridad se ve obligada a actuar pero tiene libertad para determinar el contenido de su acto no se trata de un acto discrecional sino de un acto reglado o vinculado con posibilidad de arbitrio. Esto sucede por ejemplo en el caso de imposición de multas, cuando su cuantificación se determina entre un mínimo y un máximo.

Emilio Margáin<sup>44</sup> distingue entre actos administrativos obligatorios y actos discrecionales, señalando que "Son actos administrativos obligatorios cuando la ley establece cómo resolver una situación o instancia, y discrecionales cuando el

---

<sup>41</sup>Real Academia Española de la Lengua. Diccionario de la Lengua Española. Madrid, Espasa-Calpe, 1970, tomo III, p. 487.

<sup>42</sup>Ibíd., Tomo V, p. 1131

<sup>43</sup>DELGADILLO Humberto y LUCERO Manuel. Compendio de Derecho Administrativo. México, Porrúa, 1994, p. 251.

ordenamiento deja al criterio de la autoridad administrativa cómo resolverlo o cómo actuar.”

Por su parte, el Poder Judicial de la Federación ha definido en diversos criterios el acto discrecional y el acto reglado, como en la tesis que a continuación se transcribe<sup>45</sup>:

**ACTO DISCRECIONAL Y ACTO REGLADO DE LA ADMINISTRACION. SUS DIFERENCIAS. SITUACION JURIDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLOS.** De acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino además el otro elemento de validez del acto, que es su contenido. Un ejemplo podría ser lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que regula la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dado que una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el particular presente su solicitud acompañada de los documentos que acredite la garantía del interés fiscal, la autoridad administrativa competente deberá conceder la suspensión sin tener libertad de elección. Por el contrario, existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que le parezca más conveniente al interés público. Dicho de otro modo, la norma establece únicamente los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y a la finalidad, más no así el contenido, pues éste deberá ser determinado

---

<sup>44</sup>MARGAIN, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*. México, Porrúa, 1991, p. 84

<sup>45</sup>Semanario Judicial de la Federación. 7ª Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo 205-216 Sexta Parte, p. 28.

por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia. Tal es el caso de la autorización para pagar a plazo un crédito fiscal, pues una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que un contribuyente que reúna los requisitos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación presente una solicitud, la propia ley determina la autoridad competente para conocer de la solicitud, la forma que debe revestir la resolución que le recaiga y la finalidad que debe perseguir, pero deja en libertad a la autoridad de elegir entre conceder la autorización o no concederla, según lo estime conveniente o inconveniente para el interés público. En estas condiciones, tratándose de actos compuestos solamente por elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que ésta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir su cumplimiento forzoso ante los tribunales quiénes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido. Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición pero no tendrá derecho a que la Administración se conduzca en un sentido determinado, ya que ésta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia.

### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 297/86. Recuperadora de Limas de Acero, S. A. 15 de abril de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimental.

De lo anteriormente expuesto, podemos intentar definir brevemente a la facultad discrecional como aquél poder para llevar a cabo una determinada actividad “libremente”, mientras que la facultad reglada será la aptitud para realizar necesariamente un acto cuando las hipótesis normativas correspondientes se actualizan.

### 5.1.2. Facultad reglada y facultad discrecional

En nuestro régimen jurídico la atribución de facultades de las autoridades es expresa, es decir, las autoridades solamente pueden realizar aquellos actos que se encuentran señalados expresamente en la ley. Sin embargo, sería imposible concebir que necesariamente todas las facultades de las autoridades deban estar detalladas exhaustiva y casuísticamente, de tal manera que no haya lugar para la apreciación de las circunstancias particulares en cada caso. Así pues, si bien es cierto que existen facultades regladas, también hay facultades discrecionales las cuales permiten a las autoridades, en un margen de legalidad, ejercer sus actos prudencialmente en aquellos casos en que haya diversas opciones. Consecuentemente, las facultades de la autoridad pueden ser discrecionales o regladas.

Cuando la ley determina de manera enunciativa todas y cada una de las condiciones de ejercicio de la potestad, de modo que las funciones de la autoridad quedan definidas en todos sus términos se habla de una facultad reglada. Ahora bien, la ley también puede señalar las condiciones de ejercicio de una potestad, remitiendo a la estimación subjetiva de la autoridad el resto de dichas condiciones. Esta atribución legal de potestades corresponde al concepto de facultad discrecional.

En el caso de las facultades regladas, la autoridad debe limitarse a constatar si efectivamente se dieron los supuestos de hecho legalmente definidos de manera completa y, en caso afirmativo, se encuentra obligada a aplicar las consecuencias que la propia ley determina. En razón de lo anterior se puede afirmar que el elemento característico de la facultad reglada consiste en que la autoridad deberá ajustar su actuación al supuesto de hecho legalmente definido de manera completa. No hay posibilidad de actuación para la autoridad, salvo la verificación del supuesto mismo y las

consecuencias jurídicas que se atribuyan al mismo. La decisión del ejercicio de facultad es obligatoria en presencia de ese supuesto y su contenido no puede ser determinado libremente por la autoridad sino que debe limitarse a lo que la propia ley señala.

Por su parte, la facultad discrecional contiene un elemento subjetivo que permite la estimación por parte de la autoridad de ciertos elementos, lo que condiciona el ejercicio de su actuación. Así, la discrecionalidad debe ser entendida como la libertad de apreciación que tienen las autoridades.

Es importante señalar que la facultad subjetiva que tiene la autoridad para apreciar y ponderar las situaciones en un caso particular no es una facultad fuera de la ley. En efecto, la discrecionalidad no es un acto de libertad ilimitado de la autoridad frente a la norma. Más bien se trata de una remisión que hace la Ley. Por lo tanto no hay facultad discrecional al margen de la ley, sino sólo en su virtud, y en la medida que ésta lo haya dispuesto.

Por otro lado, la subjetividad que permita la ley debe ser parcial y no total, pues todas las actuaciones autoritarias deben estar necesariamente limitadas por el deber de fundarlas y motivarlas. Así pues, la discrecionalidad no puede referirse a la totalidad de los elementos de un acto, sino que, por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto.

En toda facultad discrecional, dice García de Enterría\*, hay por lo menos cuatro elementos principales de los actos reglados por la Ley: la existencia de la facultad, su extensión (la cual nunca podrá ser absoluta), la competencia y el fin. Además de estos cuatro elementos puede haber elementos accesorios como son: el tiempo u ocasión del ejercicio de la facultad, la forma de ejercicio, etc. Así pues, concluyendo con el autor en

consulta, "el ejercicio de toda potestad discrecional es un compositum de elementos legalmente determinados y de otros configurados por la apreciación subjetiva de la Administración ejecutora"

Si bien el establecimiento de facultades discrecionales, como se ha señalado, es necesario pues las leyes no son casuísticas sino generales, ello también implica siempre un riesgo, pues las autoridades, en uso estas facultades, en algunas ocasiones llevan a cabo arbitrariedades. Sin embargo, es claro que si la ley renuncia a establecer una facultad reglada y permite que las autoridades aprecien subjetivamente las circunstancias particulares, no hay modo de articular un control de legalidad de su ejercicio, sino que sólo podrá valorarse hasta después de que se haya ejercido la facultad.

### 5.1.3. Las facultades discrecionales y los conceptos jurídicos indeterminados.

Para determinar el ámbito subjetivo de la actuación de las autoridades, conviene distinguir las facultades discrecionales de los llamados conceptos jurídicos indeterminados.

La ley utiliza conceptos determinados o indeterminados. Son conceptos determinados los que delimitan el ámbito al que se refieren de una manera precisa e inequívoca, como por ejemplo, el término para interponer Demanda de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es de 45 días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acto impugnado correspondiente, o bien la tasa del impuesto sobre la renta aplicable a las personas morales es del 34%. Es decir, la ley es clara, precisa y restrictiva al prever una hipótesis tratándose de conceptos jurídicos determinados.

---

<sup>4</sup>GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. Derecho Administrativo. Madrid, Cívitas, 1989, p. 453.

Por otro lado, las leyes también contienen “conceptos jurídicos indeterminados” los cuales no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante es claro que intentan delimitar un supuesto concreto. En otras palabras, se trata de conceptos respecto de los que no se pueden determinar con exactitud sus límites, pues no admiten una cuantificación o determinación precisa, es decir, se dan o no se dan. Ejemplos de conceptos indeterminados son la buena fe, dolo o aprovechamiento del error, engaño, notoria desproporcionalidad, operación comparable, precio de mercado, etc. Así pues, los conceptos jurídicos indeterminados son conceptos de valor o de experiencia utilizados por las leyes.<sup>47</sup>

La distinción principal entre los conceptos jurídicos indeterminados y las facultades discrecionales consiste en que los conceptos jurídicos indeterminados sólo permiten una solución justa en su aplicación a un supuesto de hecho determinado, por ejemplo, un acto es o no es de buena fe, pero no existen parámetros intermedios. Por el contrario en las facultades discrecionales hay una libertad de elección entre alternativas, cualquiera de las cuales puede ser justa, en la medida en que se haya producido dentro de los límites legales. Los conceptos jurídicos indeterminados se agotan en un proceso de comparar la realidad en el sentido en que el concepto indeterminado lo ha pretendido, sin que intervenga una decisión de la voluntad de la autoridad; en cambio en el ejercicio de una facultad discrecional, la autoridad no sólo valora, sino que ejercita una actividad en relación con ello, por ejemplo al imponer una sanción prevista dentro de un límite inferior y un límite máximo.

Por lo tanto, no es correcto identificar la discrecionalidad con la utilización de conceptos imprecisos, entendiéndose por tales aquellos casos en que la autoridad debe interpretar con precisión los conceptos.

---

<sup>47</sup>Ibid., p. 454.

#### 5.1.4. Técnicas de reducción y control judicial de la discrecionalidad.

E. García de Enterría en su libro “Derecho Administrativo”<sup>44</sup>, señala que básicamente existen tres técnicas para controlar el ejercicio de las facultades discrecionales de las autoridades: “... control de los elementos reglados del acto discrecional y en particular la desviación del fin; control de los hechos determinantes y; control por los principios generales del Derecho”.

##### A. Control de los elementos reglados y en especial el control del fin.

En todo acto discrecional hay elementos reglados suficientes (existencia y extensión de la facultad, competencia del órgano, formas y procedimientos, fin, tiempo, fondo parcialmente reglado, etc.) El control de estos elementos reglados permite un control externo de la regularidad del ejercicio de la facultad discrecional. Así pues, una facultad discrecional sólo puede producirse legítimamente cuando respeta esos elementos que condicionan la facultad.

De los elementos antes señalados, vale la pena mencionar el caso del control del fin. Todo acto de autoridad debe dirigirse a la consecución de un fin siempre determinado, expresa o tácitamente, por la norma que atribuye la potestad para actuar. En efecto, los poderes de la autoridad no pueden ser utilizados para cualquier fin, sino que son otorgados para un objeto específico. Si la autoridad se aparta del fin que condiciona el ejercicio de su competencia, el acto será ilegal.

##### B. Control de los hechos determinantes.

---

<sup>44</sup>Ibid., p. 463

Toda facultad discrecional se apoya en un hecho que funciona como presupuesto de la norma que se aplica. Este hecho en el que se basa la aplicación de la norma es uno, es decir, no puede ser y no ser al mismo tiempo. La valoración del hecho podrá ser objeto de una facultad discrecional, pero determinar si se ha producido o no el hecho, no puede ser objeto de una facultad discrecional, porque no puede quedar al arbitrio de la autoridad apreciar si un hecho ha ocurrido. El hecho ocurre o no ocurre, y si ocurre la autoridad tendrá la facultad discrecional de valorarlo, pero no de eliminarlo.

### C. El control por los principios generales del Derecho.

Los principios generales del Derecho son otra forma de control de la discrecionalidad. Cuando la ley otorga una facultad discrecional, en ése supuesto específico no se ha derogado para la autoridad la totalidad del orden jurídico, sino que, por el contrario, sigue vinculada su actuación. Es por eso que no es posible justificar una acto de autoridad que viole el orden jurídico argumentando que es una facultad discrecional.

Los principios generales del derecho son "... una condensación de los grandes valores jurídicos materiales que constituyen el *substratum* del ordenamiento y de la experiencia reiterada de la vida jurídica. No consisten, pues, en una abstracta e indeterminada invocación de la justicia o de la conciencia moral o de la discreción del juez, sino, más bien, en la expresión de una justicia material especificada técnicamente en función de los problemas jurídicos concretos y objetivada en la lógica misma de las instituciones."<sup>49</sup>

Los principios generales del derecho son elementos que forman parte del orden jurídico y por lo tanto proporcionan criterios que deben ser tenidos en cuenta al

valorar todo acto de autoridad. En nuestro orden jurídico, tales principios generales del Derecho aplicables a los actos autoritarios han sido plasmados en los artículos 14 y 16 constitucionales, al establecer la garantía de seguridad jurídica de los particulares frente a la actuación de las autoridades.

Sin embargo cabe mencionar que el control de la discrecionalidad a través de los principios generales del derecho no debe ser entendido como la sustitución de la facultad discrecional de la autoridad por la facultad discrecional del juez. Es decir, no consisten en que el juzgador sustituya el criterio de la autoridad por su propio y subjetivo criterio. Por el contrario se pretende analizar el acto de autoridad que se valora hasta encontrar una explicación objetiva en que se exprese un principio general.

En conclusión, es preciso distinguir que las autoridades en su actuación ejercitan facultades discrecionales o regladas y, asimismo, que existen otro tipo de conceptos que no son propiamente facultades, sino supuestos de valoración (los conceptos jurídicos indeterminados), por lo que para efectos del presente estudio, a continuación analizaremos a cuál de dichas categorías pertenece la hipótesis prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

## 5.2 Naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez hecha la distinción entre las facultades regladas y las discrecionales, a continuación analizaremos a cuál de dichas clases corresponde la facultad para concluir anticipadamente visitas domiciliarias, a que se refiere el legislador ordinario federal en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>49</sup>Ibid., p. 472

El artículo 47 del Código Tributario Federal prevé diversos supuestos en los que las autoridades fiscales podrán concluir anticipadamente una visita domiciliaria, pero el que resulta de especial interés para nuestro estudio es el previsto en la fracción I de dicho precepto legal, que es del tenor siguiente:

“Artículo 47.- Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, a que se refiere el artículo 32-A, antepenúltimo párrafo de este Código, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este Código, y”

Para determinar la naturaleza de la facultad conferida por el legislador en el anterior precepto, vale la pena relacionarlo con el contexto mismo en que se encuentra, esto es, dentro del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Del artículo 42, del citado Código Tributario se advierte que existen distintas facultades para verificar el cumplimiento obligaciones fiscales. Esto es, el precepto legal en comento prevé diversos medios para la consecución de un mismo fin: la comprobación de que el contribuyente ha dado debido y cabal cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

La autoridad fiscal puede ejercitar uno u otro de los medios de comprobación previstos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, como lo son la visita domiciliaria y la revisión al dictamen fiscal elaborado por contador público

autorizado. No obstante lo anterior, estas dos facultades son excluyentes una de la otra, pues de lo contrario no habría razón para que el legislador estableciera procedimientos diversos para la comprobación en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

En efecto, como ha quedado detallado anteriormente, los procedimientos de visita domiciliaria y de revisión al dictamen formulado por contador público autorizado se encuentran encaminados a un solo fin.

Ahora bien, de la redacción del artículo 16 constitucional se advierte que la garantía de inviolabilidad de domicilio tiene como limite la práctica de visitas por parte de las autoridades administrativas para, entre otros fines, comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es decir, el Constituyente de 1916 y 1917 estimó que si bien el domicilio debe quedar a salvo de la molestia que en él pudiera causar la autoridad, estimó también, incluso como un valor superior, la importancia de que la inviolabilidad del domicilio tuviera una limitante de carácter excepcional.

Como quedó precisado anteriormente<sup>60</sup>, como parte de la documentación que los contribuyentes deben presentar a las autoridades fiscales, se incluye un informe detallado del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como los documentos contables que permiten su revisión. Por ello, y al existir un medio alternativo para la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales distinto al procedimiento de visita domiciliaria previsto en el artículo 16 constitucional, la aplicación de tal medio alternativo debe ser preferente, puesto que con ella no se tiene que recurrir a la excepción constitucional antes mencionada.

En este orden de ideas, solamente puede estimarse que la facultad para concluir visitas que se analiza es vinculatoria y de ejercicio obligatorio para la autoridad y

no potestativa o discrecional, como pudiera pensarse desde un punto de vista meramente semántico o gramatical.

Lo anterior solamente puede obedecer a que al existir medios diversos para llegar al mismo fin, consistente en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del particular, la obligación de la autoridad es optar por aquél que represente menos molestias para el contribuyente.

No es óbice a lo anterior el que pudiera pensarse que la autoridad cuenta con una facultad discrecional para actuar de acuerdo a lo previsto por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, el legislador, al establecer en dicho ordenamiento que las autoridades fiscales **podrán** concluir anticipadamente la visita domiciliaria, en los supuestos establecidos en las fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, ello debe ser interpretado como el otorgamiento de la facultad de la autoridad para concluir anticipadamente la visita domiciliaria si el contribuyente se sitúa en tales hipótesis, mas no como una facultad discrecional de las autoridades de actuar o no en tal sentido, habida cuenta de que de proceder de tal manera, se dejaría en un estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes, quienes se encontrarían sujetos a decisiones unilaterales, y acaso caprichosas, de la autoridad.

Ahora bien, dado el hecho de que el legislador se expresó en esos términos (podrán), fue únicamente con la finalidad de cumplir con el principio de legalidad y seguridad jurídicas, toda vez que es de explorado derecho que la autoridad puede actuar únicamente cuando esté facultada para ello, de manera tal que el concluir anticipadamente una visita de auditoría no sea un acto *extra-legem*.

---

<sup>50</sup>Vid supra, p. 78.

La anterior interpretación ha sido acogida por el Tribunal Fiscal de la Federación, como se desprende del siguiente criterio<sup>51</sup>:

**"VISITA DOMICILIARIA.- DEBE CONCLUIRSE DE MANERA ANTICIPADA SI EXISTE UN AVISO DE PRESENTACION DE DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS, PENDIENTE DE RESOLVER.-** Si al momento en que se modifica la orden de visita domiciliaria a un contribuyente, todavía se encuentra pendiente de resolver la solicitud presentada con anterioridad a esa fecha, respecto del aviso para presentar dictamen de estados financieros por el ejercicio que se pretende realizar, se actualiza la hipótesis contenida en la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, **por lo que la visita debe concluirse anticipadamente**, debiendo levantar los auditores acta parcial en la que se circunstancie que la visita de auditoria se concluye anticipadamente en esa fecha por existir aviso. **De no hacerlo, se viola en perjuicio de la visitada el procedimiento contenido en dicho numeral.**

Juicio No. 634/90.- II.- Sentencia de 22 de mayo de 1991, unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma. Sofia Sepúlveda Carmona.- Secretario: Lic. Gonzalo E. González Cárdenas."

A lo anterior debe agregarse que la autoridad, en un Estado de Derecho como el nuestro, a fin de comprobar la observancia de las leyes, debe proceder de la manera que resulte menos molesta para el contribuyente. En este orden de ideas, la visita domiciliaria, por razones de inviolabilidad del domicilio, resulta ser un acto de mayor molestia que la revisión que pudiera hacerse a los dictámenes rendidos por los contadores públicos autorizados para tal efecto, de modo que el resultado es el mismo, a saber, la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, con una sola diferencia, **y es que con la revisión al dictamen se ahorrarían molestias innecesarias al contribuyente**

<sup>51</sup>Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Época. Abril 1992, p. 15.

en su domicilio y, mas aún, si el legislador estableció ese procedimiento es porque resulta ser la vía adecuada y legal tanto para la autoridad como para el visitado.

A mayor abundamiento, debe decirse que el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, no contiene una facultad potestativa para la autoridad fiscal de concluir o no la visita domiciliaria respectiva; sino que establece una regla obligatoria en cuanto al procedimiento que las autoridades deben seguir si el contribuyente se sitúa en las hipótesis previstas en el mismo precepto. El hecho de que en el propio artículo se diga que la autoridad "podrá" concluir la visita domiciliaria, lejos de entrañar una facultad discrecional para concluir la visita si, unilateralmente, las autoridades exactoras así lo estiman conveniente, quiere decir que tales autoridades legalmente deben concluirla si se reúnen los requisitos suficientes para ello.

Como se mencionó anteriormente<sup>2</sup>, una facultad reglada implica la obligación para la autoridad de actuar en un sentido determinado cuando se actualizan las hipótesis previstas en la ley, por lo que indudablemente el supuesto del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación constituye una facultad de ésa naturaleza.

Lo anterior quiere decir que el legislador utilizó el vocablo en cuestión con la única finalidad de que la actuación de las exactoras fuera conforme a derecho, y no para que las autoridades pudieran decidir caprichosamente, esto es, sin fundar y motivar tal actuación.

Respecto del sentido y alcance del vocablo *podrán*, existen tesis y precedentes, de los que se advierte que tal palabra no implica la existencia de una facultad discrecional, tal como se advierte de los siguientes:

**UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA PRESUNTIVAMENTE NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD.** El artículo 58 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el numeral 55 del propio ordenamiento legal, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, las autoridades fiscales "podrán" llevar a cabo el procedimiento ahí consignado. Ahora bien, el vocablo "podrán" empleado por el legislador en el numeral invocado no establece por sí mismo, ni en manera alguna, la posibilidad optativa o alternativa de parte de las autoridades fiscales de elegir, entre llevar a cabo o no el procedimiento previsto en dicho numeral, sino que el vocablo en cuestión sólo da cumplimiento a la obligación constitucional impuesta a las autoridades del país de otorgar a los particulares la oportunidad de legítima defensa y garantía de audiencia, esto es que el referido artículo 58 del Código Tributario Federal, contiene una facultad expedita de las autoridades fiscales para llevar a cabo el procedimiento ahí precisado cuando el visitado se encuentre en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del propio cuerpo legal y que se tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado; por tanto, que cuando no se reúnan las características anotadas la autoridad fiscal no tendrá expedita la facultad consignada en el numeral primeramente señalado."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Revisión fiscal 1351/89.- Baltazar Cavazos Flores.- 7 de febrero de 1990.- Unanimidad de votos.- Ponente: Samuel Hernández Viazcán.- Secretario: Salvador Mondragón Reyes.

Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Octava Epoca. Tomo V. Segunda Parte-1. Tesis 70. Página 523. TC011070 ADM

---

<sup>52</sup>Vid supra, p. 92.-

**ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES, PROCEDIMIENTO QUE DEBE SEGUIR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO EN LA REVISION DEL DICTAMEN RELATIVO A LOS.** El artículo 11 del reglamento del numeral 85 del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento que debe seguir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al llevar a cabo la revisión del dictamen de los estados financieros, y según el mismo, la autoridad fiscal revisora debe requerir primeramente la información necesaria al contador público formulador del estado financiero y no directamente al contribuyente, la razón de este procedimiento es obvia, ya que el profesionista en comento es quien dispone de los elementos materiales y de estudio con que se elaboró el dictamen que revisa la autoridad, y sólo en caso de no exhibir la información o documentación necesaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá requerir directamente al contribuyente con copia de ese requerimiento al contador público dictaminador. De lo anterior se desprende, que el precepto aludido no consigna una facultad discrecional en favor de la autoridad fiscalizadora para requerir indistintamente al contador público o al contribuyente la exhibición de documentos e informes en la revisión de dictámenes de estados financieros, pues con ello se altera el orden que establece el citado artículo, al no observarse las reglas específicas que señala para ello."

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

##### PRECEDENTES:

Revisión fiscal 784/88.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 27 de octubre de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: David Delgadillo Guerrero.- Secretaria: Silvia Gutiérrez Toro.

Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Octava Epoca. Tomo II, Segunda Parte - 1. Tesis 70. Página 256. TC014070 ADM

**FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACION DEL USO INDEBIDO DE ELLAS EN EL JUICIO DE AMPARO.** El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa **puede censurarse en el juicio de amparo cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso** discutido, cuando estas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o **cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica.**"

PRECEDENTES:

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Vol. IV, Pág. 120. Amparo en revisión 6489/55. Cía de Las Fabricas de Papel de San Rafael y Anexas, S. A. 16 de Octubre de 1957. 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. VIII, Pág. 55. Amparo en revisión 3294/56. Farmacéuticos Lakeside, S. A. 12 de Febrero de 1958. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. VIII, Pág. 55. Amparo en revisión 4249/52. Cia. Internacional de Comercio, S. A. 28 de Febrero de 1958. 4 votos.

Vol. XIX, Pág. 57. Amparo en revisión 4862/58. Adrián Garcini Navarro. 12 de Enero de 1959. 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Vol. XIX, Pág. 59. 136/57. Antonio Mardegain Simeón. 21 de Enero de 1959. 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Segunda Sala. Apéndice 1985. Tercera Parte. Administrativa. Tesis 372. Página 628.

De las anteriores transcripciones, se advierte que el uso de una facultad discrecional debe apearse a nuestro orden constitucional y, especialmente, a las reglas de la lógica.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento establecen la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por Contador Público autorizado. Para ello se creó un régimen especial de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales que es, precisamente, la revisión del dictamen correspondiente.

El procedimiento mencionado en el párrafo anterior no tendría razón de existir si las autoridades fiscales, en uso de su facultad "discrecional", que bien pudiera tildarse de "caprichosa", pudieran aplicar el procedimiento general de revisión, (visita domiciliaria) cuando quisieran, sin respetar márgenes sobre los cuales deben actuar, pues ello, además de inconstitucional, sería incongruente con la existencia del procedimiento de revisión a un dictamen fiscal.

Por otro lado, el ejercicio de la facultad "discrecional" por parte de las autoridades fiscales debe apegarse a nuestro orden constitucional.

En efecto, a la luz de la inviolabilidad del domicilio, resulta claro que la revisión al dictamen constituye un medio menos molesto que la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los particulares, lo cual hace que la práctica de la visita misma no se encuentre justificada, puesto que hay un medio diverso de verificación. A lo anterior cabe agregar que las autoridades, pudiendo cumplir sus funciones por un medio inicuo, lo hagan por otro que limita la esfera jurídica de los particulares y, además, que no se encuentra motivado, sobre todo si se toma en cuenta que ambos medios llevan a un mismo resultado: **La verificación de las obligaciones fiscales.**

Resulta conveniente mencionar que si bien las visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales son procedimientos de orden

público, también lo es que el orden público está en función de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por tanto no habría menoscabo alguno de tal orden, puesto que la revisión del dictamen es un medio ad-hoc para que la autoridad lleve a cabo sus funciones de comprobación.

Hay que tener en cuenta que de la garantía de legalidad prevista por el artículo 16 constitucional, se desprende que las autoridades, sin importar el rango o jerarquía que tengan, únicamente puede expedir y llevar a cabo actos de molestia en perjuicio de los particulares cuando exista una norma o ley formal y materialmente expedida, que las faculte para ello, pues es de explorado derecho que la autoridad únicamente puede efectuar aquellos actos para los cuales está expresamente facultada.

Lo anterior, ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 112 contenida en el semanario Judicial de la Federación, 5a. Epoca, Tomo XIII, pág. 514, "Los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías".

En este orden de ideas, al establecer el legislador en el Código Tributario Federal que las autoridades fiscales "podrán" concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, en los supuestos establecidos en el invocado artículo 47, fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, ello debe ser entendido como el otorgamiento de una facultad para proceder de tal manera al situarse el contribuyente en la hipótesis normativa prevista, más nunca como una facultad discrecional a cargo de la autoridad fiscal de actuar o no actuar en tal sentido.

A mayor abundamiento, como quedó demostrado en el capítulo anterior<sup>53</sup>, existe una facultad discrecional cuando existe la posibilidad de elegir entre diversas alternativas, como sucede, por ejemplo, al imponer una multa cuyo monto se encuentra previsto en la hipótesis normativa correspondiente entre un mínimo y un máximo. Por el contrario, en la hipótesis que nos ocupa no puede hablarse de diversas opciones entre las que la autoridad fiscal puede elegir, pues ése no es el sentido del precepto legal en consulta.

Los contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados, están sujetos a un régimen jurídico distinto al resto de los contribuyentes. Esta situación está claramente definida en los Considerandos del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 1980 (Se aclara que las disposiciones de este ordenamiento se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación que se encuentra vigente), en los que se señaló:

"Que es necesario establecer un marco jurídico que regule los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acojan al régimen de dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales...".

Por su parte, la exposición de motivos de la iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones en Materia Fiscal para 1980 establece:

"Con objeto de precisar los efectos de la formulación de dictámenes de estados financieros, la iniciativa establece que los mismos deberán ajustarse a las normas que señalen las disposiciones fiscales. Con ello se da certeza al contribuyente que decida optar por que sus estados financieros sean dictaminados por Contador Público y al propio profesional, quien se ajustará reglas ciertas y precisas".

"Se fomenta que la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales sea hecha por profesionistas independientes

---

<sup>53</sup>Vid supra, p. 118.

que pueden elegir los propios contribuyentes, cerciorándose la autoridad de la serenidad, solvencia moral y corrección de los procedimientos seguidos por dichos profesionistas".

Es evidente que tratándose de contribuyentes con estados financieros dictaminados, se cuenta con disposiciones específicas, mismas que deben aplicarse y observarse por las autoridades fiscales.

### 5.3 Interpretación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

La interpretación de la naturaleza de la facultad prevista en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación ha suscitado puntos de vista contradictorios, pues mientras las autoridades fiscales sostienen que la facultad para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias es de carácter discrecional, los contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados por contador público autorizado sostienen que las autoridades fiscales están obligadas a concluir anticipadamente el procedimiento de auditoría cuando se actualizan las hipótesis del artículo 47 del mencionado ordenamiento tributario.

Lo anterior ha dado lugar a controversias de carácter jurisdiccional, en el que los contendientes han sometido a los órganos competentes la correcta interpretación del alcance del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación. Como consecuencia de ello, diversos órganos han sostenido interpretaciones divergentes respecto a la naturaleza de la facultad que nos ocupa.

Uno de dichos órganos es el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, el cual sostuvo que la facultad de concluir anticipadamente visitas domiciliarias

cuando el contribuyente ha presentado el aviso q a que se refiere la fracción I del Código Fiscal de la Federación, es una facultad discrecional. No obstante ello, el citado Tribunal también sostuvo que el ejercicio de dicha facultad no debe prestarse a arbitrariedades por parte de las autoridades, lo cual parece, en principio, un contrasentido.

Para aclarar su resolución, el Segundo Tribunal Colegiado precisó que si la decisión de la autoridad consistía en concluir anticipadamente la visita correspondiente al actualizarse el supuesto antes mencionado, podía hacerlo incluso sin expresar los motivos que tuvieran para ello, pero si la decisión autoritaria era en el sentido de no concluir anticipadamente el procedimiento de fiscalización, en ése caso debían expresar los motivos que tuvieran para semejante decisión, y así dejar a los contribuyentes la posibilidad de controvertirlos. Le ejecutoria que se analiza dio lugar a la siguiente tesis:

**“VISITAS DOMICILIARIAS. CONCLUSIÓN ANTICIPADA.-**

Cuando el contribuyente exhibe a los visitadores el aviso a que alude el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación presentado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público antes del inicio de la visita, procede la conclusión anticipada de la misma en términos del artículo 47 fracción I del Código referido; sin que sea óbice, el hecho de que esta última disposición legal, concede a las autoridades fiscales una facultad discrecional para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias ordenadas por ellas mismas, pues como toda facultad discrecional, no escapa al marco de legalidad al que las autoridades deben ceñir su actuación; de manera que siempre que se presente el supuesto previsto por el artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden según su prudente arbitrio, concluir anticipadamente las visitas domiciliarias sin expresar inclusive los motivos que tuvieran para ello; dado que con la conclusión no se causan molestias al visitado; sin embargo, cuando a pesar de surtirse el precepto legal, la autoridad fiscal no concluye la visita, debe expresar en el acta respectiva, las razones que motiven su decisión, a fin de que el ejercicio de esta facultad discrecional no se torne arbitraria.”

Por su parte, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sostuvo que la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación no constituye una facultad discrecional para que las autoridades fiscales procedan a concluir anticipadamente una visita domiciliaria, pues dicho precepto contiene hipótesis susceptibles de actualización, y si éstas se realizan, deban producirse las consecuencias legales previstas al efecto, esto es, si el contribuyente presenta ante las autoridades fiscales aviso en el que manifieste que desea hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cumpliendo con los requisitos reglamentarios para ello y con anterioridad al inicio de la práctica de dicho procedimiento de verificación, las autoridades fiscales debe proceder a la conclusión anticipada de la visita correspondiente, levantando al efecto un acta en la que se mencione dicha circunstancia. En éste orden de ideas, el Organo Colegiado que nos ocupa sustentó que no debe circunscribirse a una interpretación meramente gramatical el término "podrán", puesto que el alcance de dicho vocablo en el contexto del precepto legal en comento no otorga a las autoridades una facultad discrecional. La ejecutoria en que se contiene las anteriores consideraciones dio lugar a la siguiente tesis:

**"VISITA DOMICILIARIA. EL TERMINO "PODRAN" UTILIZADO EN EL ARTICULO 47 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO OTORGA A LA AUTORIDAD UNA FACULTAD DISCRECIONAL PARA CONCLUIR ANTICIPADAMENTE LA.-** Existe una facultad discrecional cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que considere correcto en una situación determinada; en cambio, las facultades regladas existen cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley señala, una vez dado el supuesto normativo. Trasladados esos conceptos al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, se considera que el término "podrán" utilizado en dicho precepto no debe entenderse en el sentido de que el legislador otorgó a la autoridad administrativa la facultad discrecional de dar o no por concluida anticipadamente una visita iniciada, al darse cualquiera de los supuestos contenidos en sus

dos fracciones, sino que al actualizarse las hipótesis en él establecidas, la autoridad se encuentra obligada a cumplir con lo ahí dispuesto, pues el alcance de la norma no radica en el significado puramente gramatical que se le pide al término aludido, sino al resultado que se obtiene del examen relacionado de las disposiciones fiscales y a la naturaleza de las facultades referidas a la autoridad hacendaria.”

La existencia de los anteriores criterios discrepantes dio lugar a que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinara la existencia de la contradicción de tesis y emitiera el criterio que, con el carácter de jurisprudencia, debía prevalecer al respecto. Al efecto, en la resolución correspondiente puntualizó que la materia de la contradicción consistía únicamente en la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

Al efectuar las consideraciones para resolver el conflicto de interpretación, la Segunda Sala en primer término efectuó la transcripción del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación y 46 de su Reglamento, con objeto de precisar el objeto de su interpretación definitiva. Posteriormente invoca a la doctrina en derecho administrativo para definir cuál es la diferencia entre las facultades discrecionales y las regladas, citando a los tratadistas Andrés Serra Rojas, Gabino Fraga, Eduardo García de Enterría, así como a la enciclopedia Jurídica Omeba, estableciendo su concepto y alcance, mismo que coincide con el efectuado al inicio del presente Capítulo.

Posteriormente, en la resolución que se analiza, la Sala analiza el origen etimológico y gramatical del vocablo “podrá”, para concluir que dicho concepto no necesariamente implica discrecionalidad.

Mas adelante, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación entra de lleno a analizar la naturaleza de la facultad prevista en la fracción I del artículo 47

del Código Fiscal de la Federación. Al efecto puntualiza que la interpretación que debe darse al vocablo podrá es el de obligatoriedad condicionada al cumplimiento de diversos requisitos, es decir, la autoridad fiscalizadora primero debe analizar si en los casos concretos que se les presentan se cumplen con los requisitos previstos por el legislador para que proceda una conclusión anticipada de visita domiciliaria, puesto que si no se cumplen, válidamente la autoridad fiscal continuará con el procedimiento de revisión.

Al arribar a la anterior conclusión, la interpretadora aclara que su criterio no pugna con lo establecido por el artículo 16 constitucional, en virtud de que éste expresamente condiciona la práctica de las visitas por parte de las autoridades administrativas a la sujeción de las leyes respectivas, en el caso, al Código Fiscal de la Federación. También se puntualiza que el criterio sustentado no es contradictorio con el último párrafo del artículo 42 del Código Tributario Federal, puesto que en el caso existe una disposición específica relativa a las visitas domiciliarias, que es de aplicación preferente.

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace notar que en la materia fiscal, cuando las leyes prevén la existencia de una facultad discrecional, así se especifica en su texto, como es el caso de los artículos 36, 74, 92 y 141 del Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el criterio que debe prevalecer con el carácter de jurisprudencia es el que sustenta esa Sala, en los siguientes términos:<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Contradicción de tesis 26/96 resuelta en sesión del 21 de mayo de 1997 por unanimidad de 4 votos de los Señores Ministros integrantes de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Documentación proporcionada por la Subsecretaría General de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**"VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCION DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTICULO 47, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: 1.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumplimiento a los requisitos que al efecto señale el Reglamento de este Código". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del Reglamento del propio Código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia para que se produzca la terminación anticipada de la visita domiciliaria, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, que en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria."

La anterior decisión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirma la solución del problema planteado en el presente trabajo.

#### 5.4 Importancia del tema: un caso concreto.

Con independencia de la salvaguarda a la garantía de inviolabilidad del domicilio, la relevancia de la facultad para concluir anticipadamente visitas domiciliarias puede tener otras consecuencias, como la del siguiente caso.

Existe una empresa (por razones éticas se omiten sus datos), que respecto del ejercicio fiscal de 1995 presentó aviso en el que manifestó su deseo de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cumpliendo todos los requisitos previstos por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Cabe señalar que dicha empresa no se encontraba obligada a hacer dictaminar sus estados financieros.

Posteriormente, se notificó al representante legal de la empresa un oficio por el que se ordenó la práctica de una visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estaba obligada como sujeto directo y como responsable solidario en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al activo e impuesto al valor agregado.

En las anteriores circunstancias, mediante escrito presentado ante las autoridades fiscales competentes para efectos de la auditoría, el representante legal de la empresa solicitó la conclusión anticipada de la visita domiciliaria que se le venía practicando, por considerar que se encontraba en el supuesto del artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación. Al efecto exhibió ante las autoridades fiscales copia del aviso correspondiente.

No obstante que la visita domiciliaria debió concluirse anticipadamente, la autoridad fiscal resolvió lo siguiente:

“(...) esta autoridad hace de su conocimiento que de conformidad con el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, en el cual se señala: “Las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades conjunta, indistinta sucesivamente, entendiéndose que se inicia con el primer acto que se notifique al contribuyente”. Por lo que las facultades establecidas en las fracciones que conforman dicho precepto pueden ser ejercidas por esta autoridad indistintamente; no

obstante que esa contribuyente haya presentado aviso para hacer dictaminar sus estados financieros por Contador Público Registrado y aunado a lo previsto en el párrafo siguiente a la fracción III del Artículo 52 del Código en comento, en el cual establece: “La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrán efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes ...”, razones por las cuales se puede observar que lo señalado en la fracción I del artículo 47 del multicitado ordenamiento, respecto de la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias, no es obligatoria para esta autoridad, toda vez que dicho precepto prevé una potestad de la autoridad fiscal.

Por lo anteriormente expuesto, esta autoridad resuelve que el dictamen mencionado no limita el ejercicio de las otras facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual esta autoridad determina continuar con la visita domiciliaria de que es objeto”

A pesar de que el criterio de la autoridad era ilegal, por un desafortunado criterio de defensa, la empresa decidió no impugnarlo, no obstante lo cual, y en virtud de que ya había presentado aviso para hacer dictaminar sus estados financieros, tenía la obligación de presentar el dictamen correspondiente.

Al formular su dictamen, el contador público autorizado observó diferencias a cargo de la empresa en el impuesto sobre la renta, al activo y al valor agregado, haciendo del conocimiento de la empresa dicha circunstancia para que, si así lo deseaba, presentara declaraciones complementarias en el plazo “de gracia” previsto en el artículo 73, fracción III del Código Fiscal de la Federación. La empresa presentó las declaraciones complementarias y pagó las diferencias observadas en el dictamen el mismo día de la presentación de éste, haciendo mención expresa de dicha circunstancia tanto en las declaraciones como en la opinión del profesionista.

Como consecuencia de lo anterior, la autoridad fiscalizadora determinó multar a la empresa, en virtud de que consideró que el pago de las diferencias de las contribuciones a su cargo no había sido espontáneo, esto es, no se adecuaba a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, puesto que cuando efectuó los enteros respectivos, se estaba practicando la visita domiciliaria.

Cabe señalar que las autoridades fiscalizadoras detectaron exactamente las mismas diferencias que el contador público que dictaminó los estados financieros de la empresa, pero aproximadamente dos meses después de que se presentaron el dictamen y la declaración complementaria. En este orden de ideas, de la visita domiciliaria no se siguió ninguna liquidación, sino exclusivamente la imposición de las sanciones a que me referí en el párrafo anterior.

Ante las anteriores circunstancias, la empresa interpuso demanda de amparo indirecto, pues consideró que la imposición de sanciones resultaba ilegal, al haber presentado sus declaraciones complementarias como consecuencia del dictamen que sobre sus estados financieros formuló contador público autorizado, y no como consecuencia de la práctica de la visita domiciliaria, además de que las multas que le fueron impuestas se determinaron mediante la aplicación de porcentajes fijos establecidos en la ley, lo cual ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

No pasará inadvertido que si las autoridades fiscales hubieran procedido a concluir anticipadamente la visita domiciliaria, como era su obligación, la empresa no se encontraría actualmente inmersa en un costoso litigio, además de que la autoridad fiscal no hubiera sufrido ningún perjuicio a sus intereses, pues las diferencias de impuestos se cubrieron en un plazo razonable de aproximadamente seis meses posteriores a la presentación de la declaración normal del ejercicio de 1995, e incluso si se toma en cuenta que tal pago fue consecuencia de la sana práctica de solicitar la intervención de un

profesionista calificado para detectar cualquier irregularidad, estando así la empresa en condiciones de corregirla.

El anterior caso pone de relieve la circunstancia de que las autoridades fiscales deben ajustar sus actos a derecho, para evitar complicaciones innecesarias, como la que actualmente enfrenta la empresa del caso expuesto. Asimismo, con el caso relatado se confirma que si las visitas domiciliarias practicadas a los contribuyentes no se concluyen anticipadamente, a pesar de surtirse los supuestos para ello, se pueden producir situaciones absurdas y, sobre todo, injustas.

#### 5.5. Inconstitucionalidad del artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1° de enero de 1998.

Como antes quedó apuntado, a partir del 1° de enero de 1998, conforme a lo dispuesto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, solamente aquéllos contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado deberán presentar aviso en tal sentido. No obstante que dicha reforma tiene el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, frente a la práctica de una visita domiciliaria, tal simplificación redundará en un tratamiento inequitativo e irracional respecto a los contribuyentes que sí se encuentran obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

En efecto, la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación únicamente hace referencia a los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros y, en consecuencia, solamente hace referencia al aviso a que se refiere el artículo 32-A del mencionado ordenamiento tributario.

Lo anterior evidentemente se traduce en un trato inequitativo respecto de los contribuyentes que se encuentran obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, pues respecto de los mismos no se actualizará el supuesto previsto en la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, y por ende la obligación que tienen de hacer dictaminar sus estados financieros no puede constituir un motivo para que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria.

A pesar de que, en relación a la práctica de una visita domiciliaria, los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros y aquellos que opten por hacerlo se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir, a ambos se les está practicando una visita domiciliaria y ambos presentarán sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado. solamente respecto de los que opten por hacerlo existirá un fundamento legal que obliga a las autoridades fiscales a concluir anticipadamente tal procedimiento de revisión.

No obsta para concluir lo anterior, el hecho de que el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establezca las características del aviso que deben presentar los contribuyentes obligados o que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, pues dicho precepto reglamentario hace referencia al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, precepto éste último que solamente prevé la presentación del aviso por parte de los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, a lo que debe agregarse que el artículo 47, fracción I del mencionado Código Tributario Federal solamente hace referencia a los contribuyentes que **opten** por actuar de esa manera, en términos del diverso artículo 32-A de dicho ordenamiento legal.

El trato inequitativo que prevé el mencionado artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación puede ser controlado mediante el juicio de amparo, para lo cual se propone la siguiente estrategia:

Una vez notificado el inicio de la visita domiciliaria, debe hacerse del conocimiento de los auditores que el contribuyente se encuentra obligado a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, para lo cual será conveniente la exhibición de la documentación que lo acredite.

Asimismo, se sugiere la presentación de un escrito libre ante la autoridad que ordenó la práctica de la visita, en el que se solicite su conclusión anticipada con fundamento en lo dispuesto por el artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, acompañando copia de los documentos de los que se desprenda que el contribuyente está obligado a hacer dictaminar sus estados financieros.

Como es previsible una respuesta negativa de la autoridad fiscal, en contra de dicho acto, al ser el primero en que concretamente se está aplicando la disposición legal en comento, el contribuyente tendrá 15 días hábiles para interponer demanda de amparo, en la que como concepto de violación fundamental debe hacerse valer la inequidad del artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, pudiéndose solicitar la concesión de la suspensión del acto reclamado con objeto de conservar la materia del amparo.

## CONCLUSIONES

La fracción IV del artículo 31 constitucional establece a cargo de los particulares la obligación de contribuir al gasto público .

### I. Visitas domiciliarias

Para verificar el cumplimiento de dicha obligación, el artículo 16 constitucional establece, como una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, la posibilidad de que las autoridades fiscales lleven a cabo visitas domiciliarias, ordenando además, que tal actuación se sujete las leyes respectivas y a las formalidades previstas para los cateos.

Una de las formalidades previstas por el propio artículo 16 constitucional para los cateos, aplicable a las visitas domiciliarias, es la existencia de una orden escrita previa, en la que se deberá indicar el lugar donde debe practicarse, la persona a quién se dirige, y el o los objetos de la revisión.

Como requisitos adicionales a los mencionados en el párrafo anterior, el legislador Ordinario Federal estableció en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, que en la orden de visita se deberán indicar el nombre de la persona o personas facultados para efectuar la revisión, señalar la autoridad que la emite, estar fundada y motivada y ostentar la firma del funcionario competente para su expedición.

La visita domiciliaria inicia con la notificación de la orden correspondiente al contribuyente. En ése mismo acto deben identificarse plenamente los funcionarios facultados para su desarrollo y se deberán designar testigos.

Una vez iniciada la práctica de una visita domiciliaria, el contribuyente se encuentra constitucionalmente obligado a mostrar los libros y documentos indispensables para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los hechos y omisiones detectados por los inspectores deberán hacerse constar en las actas circunstanciadas que al efecto se levanten. Si se manifiestan opiniones o consecuencias jurídicas por los visitadores respecto de los hechos consignados, ello no constituye resolución fiscal, aunque hacen prueba plena de los hechos u omisiones si no son oportunamente desvirtuados.

En la última acta parcial debe hacerse una relación de todos los hechos y omisiones advertidos durante el desarrollo de la visita. Después de su levantamiento, el contribuyente tiene un plazo de entre 15 y 45 días para desvirtuar tales hechos u omisiones.

Una vez transcurrido el plazo mencionado en el párrafo anterior, las autoridades pueden levantar el acto final, en la que consignen de manera definitiva los hechos y omisiones observadas. Una vez levantada dicha acta, no podrán hacerse constar nuevos hechos y omisiones salvo que se expida una nueva orden de visita.

El acta final servirá de base para que las autoridades determinen la situación fiscal del contribuyente, mediante la formulación de una liquidación, la imposición de sanciones, etc.

Respecto a la conclusión de la visita domiciliaria, cabe distinguir entre la terminación material y formal.

- a) Terminación material: cuando el procedimiento de revisión concluye en el domicilio visitado.
- b) Terminación formal: cuando el procedimiento de revisión concluye con el levantamiento del acta final o con la conclusión anticipada.

## 2. Revisión de dictámenes.

El ejercicio de ésta facultad de comprobación inicia con la notificación al contribuyente del primer acto revisor, en el que se requiera al contribuyente o a terceros relacionados información relativa al dictamen.

A diferencia de la visita domiciliaria, no hay un procedimiento detallado para que se lleve a cabo la revisión al dictamen, aunque el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que deben levantarse actos parciales cada 6 meses.

La revisión al dictamen concluye con la notificación al contribuyente de la resolución respectiva, lo cual constituye una laguna en la ley, pues si no se dicta ninguna resolución, no es posible determinar con exactitud el momento de culminación de dicho procedimiento de revisión.

El artículo 16 constitucional establece en favor de los particulares la garantía de inviolabilidad del domicilio y como excepción a la misma, se establece la posibilidad de practicar visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otra parte, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece cuáles son las facultades revisoras con que cuenta la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre ellas, la práctica de visitas domiciliarias y

la revisión de dictámenes sobre los estados financieros. El último párrafo del artículo 42 establece que dichas facultades podrán ser ejercidas conjunta e indistintamente.

Lo anterior es inconstitucional, porque si existe la posibilidad de revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por diversos medios, no se justifica el ejercicio de la excepción a la garantía de inviolabilidad de domicilio, sobre todo si se deja tal facultad al libre arbitrio de las autoridades.

Además, los contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados no se encuentran en igualdad de circunstancias que el resto de los contribuyentes.

Se propone la reforma al último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para establecer el orden en que deberán ejercitarse las facultades de comprobación.

Los estados financieros muestran la posición financiera y los resultados de las operaciones de una empresa realizadas durante un periodo contable regular de manera global, que se elaboran para presentar una revisión periódica o informe acerca del progreso de la administración. Para su elaboración se aplican las convenciones contables y los juicios personales de quien los elabora a los hechos registrados en la contabilidad.

El dictamen sobre los estados financieros, implica la revisión por parte de un contador público independiente de los estados financieros que le son presentados, con objeto de que el profesionista emita una opinión o juicio respecto a si dichos documentos contables reflejan razonablemente o no la situación financiera y los resultados de las operaciones de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El dictamen sobre los estados financieros para efectos fiscales, además de la opinión a que me referí en el párrafo anterior, incluye un informe sobre la situación fiscal del contribuyente frente al cumplimiento de sus obligaciones. Dicho dictamen sólo podrá ser elaborado por un contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para que un contador público pueda obtener su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe acreditar su nacionalidad mexicana, tener cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública, y contar con constancia que lo acredite como miembro activo de un colegio de contadores públicos. El contador público se encuentra impedido para elaborar su dictamen cuando se actualiza alguna de las hipótesis del artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que se refieren a su imparcialidad e independencia.

Las hipótesis en que los contribuyentes se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros se encuentran previstas en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, a cuya lectura se remite. Fuera de esos casos, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales pueden optar por dictaminar sus estados financieros, cumpliendo con los requisitos establecidos de manera general en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, pudiendo renunciar a hacerlo mediante comunicado en ése sentido presentado ante las autoridades fiscales dentro de los 3 meses siguientes a la presentación del aviso en que manifestaron su deseo de hacer dictaminar sus estados financieros.

Para que los contribuyentes presenten sus estados financieros dictaminados se requiere la presentación de un aviso dentro de los cuatro o tres meses siguientes a aquél en que termine su ejercicio fiscal, si se trata de una persona física o moral,

respectivamente. Dicho aviso deberá ser suscrito por el contribuyente o su legítimo representante y por el auditor, y se referirá al último ejercicio terminado.

El aviso de presentación de los estados financieros dictaminados no surte efectos cuando es extemporáneo, cuando el contador público no está registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando exista un impedimento que afecte la independencia del contador público, cuando se haya notificado una orden de visita domiciliaria, se esté practicando o simplemente se haya emitido la orden, aunque no haya sido notificada.

El dictamen debe ser presentado dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio correspondiente, pero se puede ampliar el plazo para su presentación un mes más cuando existan casos fortuitos o de fuerza mayor comprobadas.

Si el dictamen se presenta extemporáneamente no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad considere que debe admitirse, lo cual debe hacerse del conocimiento del contribuyente y del contador dentro de los 3 meses siguientes a su presentación.

Para la elaboración del dictamen sobre estados financieros, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que deben de satisfacerse los requisitos de independencia e imparcialidad y deben cumplirse las normas relativas al trabajo profesional.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación establece la figura de la conclusión anticipada de visitas domiciliarias, cuando se producen determinados eventos. Uno de ellos es la presentación del aviso por parte del contribuyente manifestando su deseo de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

Al producirse la conclusión anticipada en el caso apuntado, deberá levantarse acta en la que se haga constar tal situación. Ahora bien, si el contribuyente ya cuenta con sus estados financieros dictaminados por los ejercicios revisados, por mayoría de razón, la visita domiciliaria debe concluirse anticipadamente, pues la autoridad fiscal ya tiene en su poder la documentación suficiente para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Una facultad discrecional es la atribución de la autoridad que le permite obrar considerando subjetiva y libremente los elementos que tiene a su alcance, actuando prudencialmente. Se distinguen de los conceptos jurídicos indeterminados, porque éstos consisten en conceptos de valor o de experiencia previstos en las leyes, con los que se intenta enunciar un concepto impreciso.

Una facultad reglada es la capacidad para que la autoridad actúe en un sentido determinado previsto hipotéticamente, cuando se cumplen las condiciones que señala la ley, sin efectuar estimaciones o apreciaciones subjetivas.

La facultad prevista en la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación tiene la naturaleza de reglada, en virtud de que existen en la ley diversos supuestos, de cuya actualización depende que se sigan las consecuencias previstas en el propio precepto. Es decir, si los contribuyentes, antes del inicio de una visita domiciliaria, presentan en tiempo y forma aviso en que manifiesten su deseo de hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cumpliendo con los requisitos que al efecto señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, debe seguirse la consecuencia prevista en el propio artículo 47 del Código Tributario Federal, consistente en la conclusión anticipada del procedimiento de auditoría.

Lo anterior obedece a que, en atención a que las visitas domiciliarias constituyen una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, pero ello en función de la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, en caso de existir un procedimiento alternativo *ad-hoc*, como lo es la revisión al dictamen, para obtener el mismo resultado, pero que con su ejercicio no se tiene que recurrir a la excepción antes mencionada, debe considerarse que éste último procedimiento es de ejercicio previo y preferente.

En un sentido similar se pronunció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al resolver una contradicción de tesis suscitada entre Tribunales Colegiados de Circuito, determinó que la facultad establecida en el artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, es reglada el prever la conducta que debe observar la autoridad al satisfacerse los requisitos previstos en la ley, teniendo facultad exclusivamente para determinar si dichas condiciones efectivamente se cumplieron.

El artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional en virtud de que establece un trato inequitativo, al prever como hipótesis para la conclusión anticipada de la visita domiciliaria la existencia del aviso de los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, sin ponderar que los contribuyentes que se encuentran obligados a ello se encuentran en igualdad de circunstancias.

Frente a lo anterior, se sugiere la interposición de demanda de amparo indirecto, resultando para ello necesaria la existencia de una resolución negativa por parte de las autoridades fiscales a concluir el procedimiento de auditoría.

## BIBLIOGRAFIA.

Obras consultadas:

Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. Primera edición. México, 1982.

Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. Vigésima cuarta edición. México, 1992.

Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Editorial Themis. Colección de Ensayos Jurídicos. Primera edición, primera reimpresión. México, 1996.

Dale Kennedy, Ralph y Yarwood Mc. Mullen, Sewart. Estados Financieros. Forma, Análisis e Interpretación. Trad. Luis Guasch Rubio. Unión Tipográfica Hispano-Americana. Primera Edición. México, 1971.

Delgadillo, Humberto y Lucero, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México 1994.

Fernández y Cuevas, José Mauricio. Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales. Aspectos Constitucionales. Dofiscal Editores. Primera edición. México, 1983.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. Trigésima edición. México, 1991.

Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil. Editorial Porrúa. Décima edición. México, 1990.

García de Enterría, Eduardo. Derecho Administrativo. Editorial Civitas. Madrid, 1989.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Editado por Porrúa y la Universidad Nacional Autónoma de México. Cuarta edición. México, 1991.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Ediciones Contables y Administrativas. Tercera edición, segunda reimpresión. México 1993.

Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano. Editorial Porrúa. México 1991.

Presidencia de la República. Iniciativa de la Ley que Modifica Diversas Disposiciones Fiscales para 1998. Cortesía de la H. Cámara de Diputados.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas. Primera Reimpresión. México, 1991.

Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Editorial Espasa-Calpe. Décimo novena edición. Madrid, 1970.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. Segunda edición. México, 1986.

Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Editorial Porrúa. Sexta Edición. México, 1990.

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1986.

Publicaciones consultadas:

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación:

1917-1985, Tercera Parte.

1985, Tercera Parte, Sección Administrativa.

Séptima Epoca. Pleno 1995. Tomo I.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación:

Séptima Epoca. Volúmenes 205-216, Sexta Parte.

Octava Epoca. Número 65. Mayo 1993.

Octava Epoca. Número 72. Diciembre 1993.

Novena Epoca. Tomo III. Febrero 1996.

Semanario Judicial de la Federación:

Quinta Epoca. Tomo XIII.

Séptima Epoca. Volumen 78, Sexta Parte.

Octava Epoca. Tomo II, Segunda Parte-1.

Octava Epoca. Tomo IV, Segunda Parte-1.

Octava Epoca. Tomo VII-Enero.

Octava Epoca. Tomo VII-Abril.

Octava Epoca. Tomo VII-Junio.

Novena Epoca. Tomo II-Diciembre 1995.

**Revista del Tribunal Fiscal de la Federación:**

Tercera Epoca. Abril 1989.

Tercera Epoca. Septiembre 1989.

Tercera Epoca. Agosto 1990.

Tercera Epoca. Abril 1992.

**Legislación consultada:**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.