

240



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"CÁMPUS ARAGÓN"

**"IRREGULARIDADES EN EL
PROCEDIMIENTO DE LAS VISITAS
DOMICILIARIAS DE CARÁCTER
FISCAL EN MEXICO"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
C. LARISSA ELIZABETH LOPEZ CAMACHO

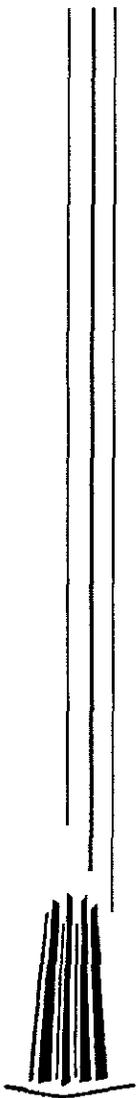
123872

ASESORES:

- LIC. OSCAR BARRAGAN ALBARRAN
- LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ
- LIC. DAVID ROMERO HERNANDEZ

MÉXICO

2000.





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

GRACIAS AL APOYO Y FORMACION QUE ME BRINDO ESTA HONORABLE INSTITUCION HOY CULMINA UNA DE MIS GRANDES METAS TANTO PERSONALES COMO PROFESIONALES.

EN ESPECIAL LE DOY UN PROFUNDO AGRADECIMIENTO Y DEDICATORIA A MI MADRE QUE SIN ELLA NUNCA HUBIERA PODIDO REALIZAR UNO DE MIS GRANDES SUEÑOS. A TI TE DEDICO ESTE TRABAJO CON TODO MI AMOR Y RESPETO. TE QUIERO MUCHO MAMA.

CARLOS Y KARLA A USTEDES LES AGREDEZCO TODO SU APOYO Y CARIÑO RECUERDEN QUE SIEMPRE CONTARAN CONMIGO Y QUE LOS QUIERO MUCHO, A USTEDES TAMBIEN LES DEDICO ESTE TRABAJO.

A DIOS POR PERMITIRME LOGRAR CADA Y UNO DE MIS SUEÑOS Y SOBRE TODO PORQUE ME HA DADO VIDA Y SALUD PARA LOGRARLO.

A TI MI AMOR POR ESTAR CONMIGO EN TODO MOMENTO, POR HACER MAS FACIL MI CAMINO, POR DEMOSTRARME CUANTO ME AMAS, Y SOBRE TODO POR SABER ESPERAR, RECUERDA QUE ESTE TRABAJO LO HICIMOS JUNTOS Y EL MERITO ES DE LOS DOS. TE AMO SANTA VIDA.

ESTE SUEÑO TAMBIEN ES PARTE DE MUCHAS OTRAS PERSONAS QUE ME AYUDARON, ME ACONSEJARON Y ME APOYARON PARA QUE CULMINARA ESTE GRAN SUEÑO, ENTRE ELLAS ESTAN, MIS TIOS KARLA Y CHUCHIN, MI ABUELITA LETY, MIS AMIGOS Y MIS MAESTROS.

A TODOS ELLOS MIL GRACIAS POR TODO LO QUE HAN HECHO POR MI.

IRREGULARIDADES EN EL PROCEDIMIENTO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS DE CARACTER FISCAL EN MÉXICO

INDICE

	PÁG.
INTRODUCCION	2
CAPITULO I GENERALIDADES	
1 1 Conceptos Generales	6
1 2 Concepto de Visita Domiciliaria	18
1 3 Antecedentes Históricos	18
1 4 Tipos de Visitas Domiciliarias	23

CAPITULO II ASPECTO LEGAL

2 1	Fundamento Constitucional	27
2 1 1	Condiciones Constitucionales para la práctica de las Visitas Domiciliaria	28
2 1 2	Facultad Constitucional para ordenar y practicar Visitas Domiciliarias	29
2 1 3	Formalidades establecidas en el Artículo 16 Constitucional	30
2 1 4	Inviolabilidad domiciliaria producto del Estado Constitucional Moderno	31
2 2	Fundamento Legal	33
2 2 1	Facultades de los organismos fiscales autónomos para ordenar y practicar Visitas Domiciliarias	34
2 2.2.	Competencias de las autoridades para ordenar y practicar Visitas Domiciliarias	35
2 2.3	Origen de la Competencia	39
2 2 4.	Diferencias entre Cateos y Visitas Domiciliarias	40
2 2 5	Plazos legales aplicables a las Visitas Domiciliarias	42
2 2 6	Concepto de Domicilio para la práctica de Visitas Domiciliarias	44
2 2 7	Requisitos de legalidad de la orden de visita	46

CAPITULO III PROCEDIMIENTO EN LA VISITA DOMICILIARIA

3 1	Inicio de la Visita	53
3 1 1	Facultades que los visitadores pueden ejercer antes de la visita	55
3 1 2.	Formalidades de identificación	58
3 1.3	Citatorio para la entrega de la orden	63
3 1.4.	Entrega de la orden de visita	67
3 1.5	Tipos de ordenes de visitas	76
3 1.6.	Acta de inicio	76
3 2	Desarrollo de la Visita	86
3 2.1	Deberes y facultades de las autoridades y el visitado	91
3 2 2	Limite de la función inspectiva domiciliaria	92
3 2 3	Lugar donde se debe practicar la visita	93
3 2 4.	Formalidades a observarse durante el desarrollo de la visita	95
3 2 5.	Actas Parciales	116
3 3	Conclusión de la Visita	121
3.3.1.	Ultima acta parcial	122
3 3 2.	Presentación de documentos para desvirtuar los hechos referidos en la última acta parcial	123
3.3 3	Garantía de Audiencia	124
3 3 4.	Acta final	125
3 3 5.	Cierre del acta	128

CAPITULO IV IRREGULARIDADES Y OMISIONES EN EL PROCEDIMIENTO

4 1	Antes de iniciar la Visita	131
4 2	En el inicio de la visita	135
4 3.	Durante el desarrollo de la Visita	136
4 4	En la conclusión de la Visita	139
4 5	Propuesta	139
CONCLUSIONES		144
BIBLIOGRAFIA		148

INTRODUCCION

Las autoridades fiscales, tienen como uno de sus objetivos en la administración de las contribuciones, vigilar que se cumplan las disposiciones fiscales por medio de Visitas Domiciliarias, en las que se hace un examen de los libros de contabilidad, registros, documentos, etc., de los contribuyentes, para determinar la exactitud del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El presente trabajo es el resultado del estudio del procedimiento de las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, comprendido desde sus orígenes, fundamento Constitucional y obviamente la legislación particular aplicable a las mismas, hasta la emisión de un juicio crítico de dicho procedimiento

Hablar de Visitas Domiciliarias resulta difícil por la gran extensión del tema y por su carácter jurídico tan diverso, sin embargo debido a que en la época actual se ha incrementado el número de auditorías fiscales, que es como popularmente se conoce a las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal y a la energía con que actúa el personal hacendario para lograr entre otros objetivos una recaudación inmediata, es de tomarse en cuenta que en la búsqueda de este objetivo los visitantes incurren en un sin número de irregularidades, algunas por negligencia o desconocimiento de la normatividad existente para el desarrollo de las mismas, y otras más derivadas de una situación aún más grave, y que son las resultantes de la aplicación de normas particulares que otorgan facultades excesivas al personal encargado de realizar dichas visitas y otras que increíblemente resultan violatorias o contradictorias de la Ley Fundamental de nuestro País.

De esta manera la intención de este trabajo es estudiar analítica y secuencialmente cada uno de los procedimientos y formalidades que deben observarse en el procedimiento de las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal

incluyendo las situaciones que pudieran presentarse antes del inicio de la visita, los requisitos de la orden de visita, y las formalidades y disposiciones particulares aplicables a cada una de las etapas en que se desarrolla una Visita Domiciliaria, de Carácter Fiscal, las cuales para fines del presente trabajo han sido divididas en inicio, desarrollo y conclusión.

El objetivo que se pretende con el análisis de las disposiciones existentes, es poder determinar cuales son omitidas con frecuencia. Sin embargo, dicho estudio no termina ahí, sino que cuestiona la existencia de disposiciones existentes, las cuales a criterio personal resultan inconstitucionales o algunas otras arbitrarias. De esta manera se analiza cada uno de los procedimientos considerando puntos de vista de diversos autores, así como tesis jurisprudenciales para llegar a la creación de un criterio propio y pretensiosamente evaluar la justicia y apego constitucional de las disposiciones en las cuales se soportan los procedimientos aplicados

De igual manera el lector podrá desarrollar su punto de vista y coincidir o no con los criterios aquí expresados, debido a la diversidad de opiniones consideradas para el desarrollo de presente trabajo, así como podrá obtener una amplia visión de una Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal

Todo ello nos lleva al desarrollo de la presente investigación, estructurada por cuatro capítulos. el primero se refiere a las generalidades del tema, el siguiente al aspecto legal, el tercero enumera cada una de las etapas de las visitas domiciliarias (inicio, desarrollo y conclusión), analizando las diferentes situaciones jurídicas que puedan presentarse en cada una de las mencionadas etapas, y el cuarto hace mención de las irregularidades u omisiones que se presentan en el procedimiento de las visitas y realiza propuestas personales para su posible solución y corrección.

Para lograr el propósito de este trabajo se ha de utilizar el método científico y las técnicas de investigación documental. Con esta investigación se demostrara que la aplicación de algunos procedimientos en las Visitas Domiciliarias no *cumplen con lo dispuesto por las leyes* y como consecuencia esta situación resulta en abusos por parte de las autoridades fiscales, los cuales son consentidos por los contribuyentes al no tener los conocimientos o la asesoría necesaria.

Dentro del planteamiento del problema debe estimarse que existen en México gran cantidad de disposiciones legales en el campo de las Visitas Domiciliarias, sin embargo, algunas de estas disposiciones resultan inconstitucionales y otras otorgan facultades excesivas a las autoridades fiscales, motivo por el cual al llevarse a cabo el procedimiento de las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal se incurre en irregularidades legales y formales situación que no debiera existir en el desarrollo de ningún acto de autoridad.

En este orden de ideas, como objetivo general se analizaran las disposiciones en *materia de Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*, así como el origen de las mismas, para poder emitir un juicio critico de cuales resultan inconstitucionales, cuales podrían eliminarse o cuales podrían adicionarse a las disposiciones existentes, para mejorar el procedimiento de las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal

CAPITULO I
GENERALIDADES

1.1. CONCEPTOS GENERALES

OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR

Contribuir significa ayudar o aportar con algo de nosotros mismos para lograr un objetivo, y específicamente en materia fiscal, la obligación de los particulares de contribuir de manera proporcional y equitativa con el gasto público, se encuentra establecido en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, por su parte el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 1° establece la obligación de contribuir para los gastos públicos. a las personas físicas y morales conforme a las Leyes fiscales respectivas, y establece que sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico

A partir de estos conceptos surge toda una estructura jurídico-administrativa, que se materializa o concretiza en el conjunto de disposiciones fiscales por un lado y en la estructura administrativa encargada de vigilar y controlar el cumplimiento de dichas disposiciones, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el otro

CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación indica cuales son los conceptos por los que la Federación percibe sus ingresos. A continuación se

desglosan los conceptos de dicha Ley haciendo caso omiso de las cantidades estimadas a percibir por cada concepto, que también son señaladas en este artículo

- I Impuestos
- II Aportaciones de Seguridad Social
- III Contribuciones de Mejoras
- IV Derechos
- V Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago
- VI Productos
- VII Aprovechamientos
- VIII Ingresos derivados de financiamiento
- IX Otros ingresos

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2° clasifica a las Contribuciones en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos

IMPUESTOS

Son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, da su propia definición "Impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con

carácter obligatorio y sin que haya para ello contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato" ¹

En la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 1° se observa que de los impuestos, la Federación percibe la mayoría de sus ingresos (en números redondos representa casi el 49% de los ingresos totales del país)

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

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

De la definición anterior, podemos entender que las aportaciones de seguridad social son las contribuciones que deben de pagar las personas que tienen la obligación de proporcionar a otros, con motivo de una relación laboral, prestaciones o servicios de seguridad social y que cumplen con esta en sustitución del Estado o las personas que se benefician en forma especial por servicios de Seguridad Social proporcionados por el mismo Estado

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas

Rodríguez Lobato, Raúl Derecho Fiscal. 2ª. Ed. México. Editorial Harla 1996. Pág. 55.

Atendiendo a sus características, Margáin define a la contribución de mejora o especial. "como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica" ²

Se establece por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor que se genera por la realización de obras públicas, cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra

Es un servicio público de carácter general por que beneficia a la comunidad, sin embargo, es divisible entre los particulares que favorece directamente, es decir el costo total de las obras (por ejemplo la pavimentación de una calle), se prorratea entre las personas a las cuales toca el beneficio por lo que de esta forma se pueden individualizar.

DERECHOS

Son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado

²Margáin Manautou, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 6ª ed México Ed Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1981 Pág 71

APROVECHAMIENTOS

El artículo 3° del Código Fiscal de la Federación los define de la siguiente manera

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

Los ingresos por aprovechamientos son entre otros

- Reintegros por sostenimiento de las escuelas
- Aportaciones de contratistas de obras públicas
- Provenientes de decomiso o bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.

PRODUCTOS

Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado

Para estos ingresos el Estado esta actuando como particular, aquí las relaciones con los particulares son en el mismo ámbito de jerarquía Estos ingresos se destinan a las dependencias que enajenan los bienes o prestan los servicios, para cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión.

CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de la responsabilidad que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las Leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

El Tribunal Fiscal de la Federación establece que tiene ese carácter cualquier crédito a favor del Erario Federal, sin importar la índole o situación jurídica del deudor ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado en su carácter de persona privada.

Entonces el Crédito Fiscal, es aquella prestación pecuniaria que se constituye a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, o sea una obligación fiscal determinada en cantidad líquida, de lo cual se desprende lo siguiente:

- a) Para que nazca el crédito fiscal es requisito indispensable la previa existencia de la obligación
- b) El acto de la determinación consiste en la cuantificación de la obligación
- c) El crédito fiscal nace en el momento en que se determina o cuantifica en cantidad líquida la obligación nacida ante la autoridad.

Como puede darse cuenta se excluyen los productos, por que no los percibe el estado con en esa calidad, sino como particular

MOMENTO DE CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Conforme a lo establecido en el Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes Fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran

AUTORIDAD FISCAL

La función tributaria que consiste en la recaudación de los ingresos públicos, así como vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es de gran importancia por ser la que allega al Estado los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos

Al efecto la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, asigna la labor tributaria a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encomendándole entre otros asuntos, cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos Federales, además de vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales

Es así como dicha Secretaría adquiere el carácter de Autoridad Fiscal para administrar el ingreso público que percibe el Estado, así como controlar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para lo cual es necesario vigilar que se cumplan dichas disposiciones, y así poder descubrir el grado de cumplimiento de los contribuyentes y por medio de ello lograr que estos sientan la presencia de la autoridad hacendaría y tomen conciencia de que si dejan de cumplir esta los sancionará

PERSONA FÍSICA

Llamada también natural, es la persona individual, susceptible de tener derechos y obligaciones.

PERSONA MORAL

El Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 25 dice que son personas morales:

1. La Nación, los Estados y los Municipios.
2. Las demás corporaciones de carácter público reconocidos por la Ley.
3. Las sociedades civiles y mercantiles
4. Los Sindicatos, las Asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI, del artículo 123 de la Constitución Federal.
5. Las sociedades Cooperativas y mutualistas.
6. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la Ley.

Concluyendo podemos decir que las personas morales son entidades formadas para la realización de fines colectivos y permanentes de los individuos a los cuales se les reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones.

DOMICILIO FISCAL

Este concepto cobra relevancia en materia impositiva, porque el Código Fiscal prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuyo fin es precisamente fijar el lugar donde el contribuyente ejercerá sus derechos y debe cumplir sus obligaciones

También es determinativo de competencia para las autoridades fiscales, por cuyo conducto puede ejercer esos derechos o cumplir obligaciones

Es muy importante, para el debido cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales de la contabilidad, el Registro Federal de Contribuyentes, por lo que su cambio es motivo de aviso a las autoridades respectivas

El domicilio es para las personas físicas y morales, por lo que debemos acudir al artículo 10 para conocer lo que la Ley considera domicilio para efectos fiscales.

ARTICULO 10

<p>PERSONAS FÍSICAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando realizan actividades empresariales. • Cuando no realicen actividades empresariales y presten servicios personales independientes • En los demás casos 	<ul style="list-style-type: none"> • El local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios • El local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades • El lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades
<p>PERSONAS MORALES</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando sean residentes en el país • Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero • En el caso de varios establecimientos 	<ul style="list-style-type: none"> • El local donde se encuentre la administración principal del negocio • Dicho establecimiento • El local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen

Así pues, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme lo anterior se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, incluso aún en aquellos casos en que estos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto anteriormente.

Se considera asimismo como infracción, constitutiva de multa, señalar como domicilio para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 79, Fracción VI, del Código Fiscal de la Federación

Se acepta que un establecimiento se hace extensivo a.

- sucursales
- agencias
- oficinas
- fábricas
- almacenes

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes es una solicitud, a la que están obligadas las siguientes personas:

- Las personas morales, en todos los casos.
- Las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas
- Las personas físicas que deban expedir comprobantes por las actividades que realicen

- Los socios y accionistas de las personas morales, salvo los miembros de las personas morales no contribuyentes

Las personas mencionadas anteriormente, deberán proporcionar al solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos establecidos en la Ley. En el caso de patrones estos serán los obligados a solicitar la inscripción de sus trabajadores, para lo cual, dichos trabajadores deberán proporcionarles los datos necesarios.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el artículo 73 fracción VII, establece que el Congreso tiene facultad. “ Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”, mientras que el artículo 74 fracción IV, señala como facultades exclusivas de la Cámara de Diputados. “ examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos...”

De los anteriores conceptos surge la Ley de Ingresos de la Federación por la que el Gobierno Federal esta autorizado a recaudar, es decir, percibir ingresos.

El artículo 1° de la mencionada Ley nos introduce a los conceptos por los que la Federación va a percibir ingresos, sin embargo, no nos dice lo que debemos

entender por cada uno de ellos, ya que esto está especificado en el Código Fiscal de la Federación

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Obliga al pago del impuesto sobre la Renta a las personas físicas y morales, que sean residentes en México, respecto de todos sus ingresos aún cuando provengan del extranjero, así mismo a los residentes en el extranjero por los ingresos que obtengan de establecimientos u otras fuentes de riqueza en nuestro país

LEY DE IMPUESTO AL ACTIVO

Señala la obligación de pagar el impuesto al activo a las personas físicas y morales que utilicen u otorguen el uso o goce de activos para el desempeño de actividades empresariales, cualquiera que sea su ubicación, así como a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente por el activo que ahí posean

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Establece la obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado a las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios

independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o importen bienes o servicios.

1.2. CONCEPTO DE VISITA DOMICILIARIA

Es el acto administrativo que realiza la autoridad fiscal para constituirse en el domicilio de un particular con el objeto de revisar si cumple adecuadamente con sus obligaciones tributarias y en caso de no haberlo hecho conforme a la Ley, ejercer sus facultades de determinación de contribuciones, aplicar sanciones o, en su caso, actuar ante la posible comisión de un delito fiscal, sujetándose a las formalidades Constitucionales y Legales.

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, opina que “la Visita Domiciliaria de auditoría es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales”³

1.3. ANTECEDENTES HISTORICOS

Al paso del tiempo la historia ha demostrado que una de las principales actividades que debe realizar un Estado es la necesidad de administrar, distribuir y obtener ingresos a fin de que funcione como una institución pública, para lo cual deberá nombrar organismos que se encarguen de realizar esta actividad mismos que deberán establecer a su vez mecanismos de vigilancia encaminados a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo uno de los más importantes, las Visitas Domiciliarias

³ Rodríguez Lobato, Raúl Op Cit Pág 216

Para introducirse en el tema de las Visitas Domiciliarias de carácter fiscal es necesario hacer un breve análisis de lo que constituyen sus antecedentes.

IMPERIO EGIPCIO

“En la antigua civilización egipcia todo individuo estaba sujeto a la tributación. El agricultor pagaba por sus cosechas, el artesano por sus obras, aún el pescador tenía que pagar por su pesca y el cazador por la caza. Los impuestos requerían de asientos contables, por lo que había que hacer estudios topográficos para clasificar las extensiones de tierra y su productividad, censos que abarcaban a todos los hombres y sus animales, libros donde se registrarán los pagos debidos y las constancias de haberlo hecho.

El archivo lo llevaban personas que se encontraban por todo Egipto. Había *topógrafos en los campos, recolectores de impuestos, recaudadores de derechos aduanales en las fronteras y encargados de los censos a la puerta de las casas*

Como se puede observar el Estado Egipcio controlaba la tributación a través de los censos y el registro de los impuestos”.⁴

IMPERIO ROMANO

“El Imperio Romano en la época del Emperador Diocleciano 284-305 D C se enfrentó a problemas con las finanzas públicas para lo cual envió un gran ejército de

⁴Las Grandes Epocas de la Humanidad. Madrid España Libros Time Life. 1980 Pág 99

funcionarios del censo a recoger datos por todos los rincones del Imperio. Cuando se hubo completado el censo, el Estado encontró con una información muy notable sobre su pueblo y su país. Así por ejemplo, supo que un tal Dionisios, agricultor era propietario de 216 olivos de primera clase en una Isla del Mar Egeo, la finalidad de censo fue establecer nuevas tasas tributarias

El hacer el censo se convirtió en una tarea que acabó por ser una nueva carga para el pueblo. La gente tenía que quedarse en su tierra o en sus ocupaciones, de modo que siempre estuviesen donde el funcionario del censo esperaba encontrarlos.

Aquí podemos notar la importancia de la información económica acerca de los contribuyentes para establecer cargas impositivas, pero igual de importante es no incurrir en excesos" ⁵

FRANCIA

Un ejemplo de mayor control y vigilancia del cumplimiento de obligaciones tributarias lo encontramos en Francia. En el siglo XVII, época del Rey Luis XIV, en la que este país estaba dividido en decenas de unidades económicas separadas. Cada gobierno regional cobraba derechos aduaneros en sus fronteras, tenía su sistema interno de aranceles, sus métodos peculiares de comercio. Muchas incluso tenían su propio sistema de pesas y medidas y su propia moneda.

Un sistema de tributación desatinadamente injusto eximía a todos los nobles y dejaba la carga de los impuestos a los menos capaces de pagar, los campesinos

Para esto el ministro de finanzas Juan Bautista Colbert, comenzó por poner en orden todos los asuntos del Rey. Instituyó un sistema regular de contabilidad e intervención de cuentas, de modo que el gobierno tuviera constancias exactas de sus ingresos y gastos. Destituyó a los funcionarios corrompidos, especialmente a los recaudadores desleales de impuestos, de manera que todo el dinero recaudado ingresara en el tesoro real. Estableció un cuerpo de inspectores para encargarse de estas tareas, estos empleados del Rey visitaban hasta el último rincón de Francia para vigilar el cumplimiento de sus decisiones. Con estos preparativos se dedicó a dar a este país una economía nacional floreciente.

En este caso podemos notar la preocupación del gobierno del Rey Luis XIV, por inspeccionar la debida recaudación, así como vigilar a los recaudadores pero nótese el problema de la falta de equidad al no cobrar impuestos a los nobles.

Es importante vigilar la correcta recaudación pero también lo es cuidar la proporcionalidad y equidad de la carga tributaria".⁶

IMPERIO AZTECA

El Imperio Azteca en su apogeo se extendió llegando a las costas del Pacífico y del Golfo, y al Sur llegaron casi hasta la actual Guatemala.

El ascenso de los aztecas fue rápido, pues exploraron con vigor las ventajas del Estado que vive de los tributos.

Desde el punto de vista religioso, que es como lo miraban los aztecas, el sistema funcionaba de la siguiente manera:

⁶ Ibid. Pág. 59.

Huitzilopochtli era el primer móvil. Anhelaba los corazones palpitantes de las víctimas sacrificadas, cuando se los daban los aztecas los recompensaba con victorias. Cada victoria traía más corazones para Huitzilopochtli y más victorias para los aztecas.

Desde el punto de vista no religioso, el sistema tenía una firme base económica. Además de tomar cautivos de una nación derrotada los aztecas cobraban tributos en alimentos, ropas y otras cosas que necesitaba su ciudad cada día más populosa. Con estos elementos podía equipar más soldados, librar más guerras y aumentar la afluencia de cautivos y tributos de las ciudades conquistadas.

Después de cada incursión se podían ver largas filas de cautivos que marchaban hacia Tenochtitlán, y ejércitos enteros de porteadores llevaban las cargas de los tributos para alimentar y embellecer a la ciudad del lago.

Después de dominados los pueblos no había oportunidad para que éstos entregaran a los aztecas los tributos, sino que eran visitados en incursiones, cobrando los aztecas todo lo que necesitaban, no estando la recaudación en proporción a los recursos con que contaban los visitados, sino a lo que necesitaban" ⁷

ANTECEDENTES LEGALES EN MEXICO

El Código Fiscal de la Federación de 1938 que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, establecía en su artículo 77 que la determinación de los créditos fiscales correspondería a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 29 de Diciembre de 1966, fue publicado el Código Fiscal de la Federación que abrogó al de 1938, el cual entro en vigor hasta el 1° de abril de 1967, expresaba en su artículo 80 que la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario, lo cual ratifica el vigente Código Fiscal de la Federación en el tercer párrafo del artículo 6° al manifestar corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

En la actualidad el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de Diciembre de 1981 y que entró en vigor el 1° de Enero de 1982 en su artículo 42, otorga a las autoridades fiscales las facultades de comprobación y determinación de omisiones. Una de las principales facultades establecidas en el mencionado artículo, específicamente en su fracción tercera es la practica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos con la finalidad de revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

1.4. TIPOS DE VISITAS DOMICILIARIAS

Debido a la amplitud de obligaciones fiscales con que cuentan los contribuyentes las autoridades han implementado varios tipos de Visitas Domiciliarias entre los cuales destacan los siguientes:

VISITAS DOMICILIARIAS INTEGRALES

También llamadas Profundas o Directas, este tipo de visitas tienen por objeto revisarle al visitado sus actividades gravadas y lógicamente los renglones de sus declaraciones anuales presentadas, en los que se tengan indicios de irregularidades

Ante la dificultad práctica, Técnica y legal, de definir conceptualmente lo que se debe entender por "Visitas Domiciliarias Integrales", sólo podemos señalar que se trata de auditorías encaminadas a determinar la situación fiscal integral del visitado, a través de la revisión en su caso, de sus actividades por las que esté obligado a pagar contribuciones, a diferencia de las Visitas a Renglones Específicos, en las integrales se entiende que los visitadores deberán efectuar una revisión integral de todos los renglones de la declaración anual y/o de las actividades a que se dedica el visitado

VISITAS DOMICILIARIAS A RENGLONES ESPECIFICOS

También llamadas Ágiles o Rápidas; son visitas que se concretan a la revisión de renglones determinados en los que haya indicios de posibles irregularidades. El desarrollo de este tipo de visitas tiene una duración aproximada de tres meses y en ella los visitadores agotarán toda instancia para la comprobación de omisiones o irregularidades

Regularmente este tipo de visitas están encaminadas principalmente a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la determinación y entero de pagos provisionales.

VISITAS DOMICILIARIAS DE VERIFICACION DE EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES

Las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se llevan a cabo en los términos del artículo 49, del Código Fiscal de la Federación, y a diferencia de los otros tipos en estas visitas, no es legalmente necesario dejar citatorio, pues las mismas se pueden entender con el encargado o con quien se encuentre al frente del establecimiento; además, se levantará una sola acta que será de inicio y final, en cada sucursal y en la matriz. Como su nombre lo indica estas visitas se realizan con el objeto de verificar que los contribuyentes cumplan con la obligación de expedir comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Federal de Contribuyentes.

VISITAS DOMICILIARIAS DE COMERCIO EXTERIOR

Este tipo de revisiones están encaminadas a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de comercio exterior y comprenden Visitas Domiciliarias a contribuyentes con establecimiento permanente, como puede ser su domicilio fiscal, bodegas, almacenes, dependencias, etc. Estas visitas son realizadas por personal capacitado en la materia debido a su complejidad, razón por la cual no son realizadas conjuntamente con los otros tipos de visitas.

CAPITULO II

ASPECTO LEGAL

2.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

En nuestro Sistema Jurídico la Ley máxima es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece las normas fundamentales que rigen a la Federación, y toda Ley particular debe emanar de ella, de hecho una Ley Reglamentaria de la misma.

En su artículo 31 fracción IV, impone la obligación de contribuir al gasto público de la manera que dispongan las Leyes respecto a las Visitas Domiciliarias, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 16 párrafo décimo primero, a la letra dice

“La Autoridad Administrativa podrá practicar Visitas Domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”

Las disposiciones contenidas en este párrafo constituyen una garantía de libertad en cuanto tutela y protege la intimidad de la vida privada de los individuos, constituyen también una garantía de seguridad jurídica, debido a que determina en que condiciones podrá procederse a la invasión de esa esfera de intimidad por ciertos órganos del Estado, entre los cuales, se encuentran las autoridades encargadas de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. De modo

que el respeto a la intimidad de los individuos no puede desvincularse del cumplimiento de los deberes constitucionales a cargo de todo habitante del País, aunque sea evidente que toda Visita Domiciliaria afecta el recinto privado de la persona, ya que el respeto mismo de la Constitución exige la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales

2.1.1. CONDICIONES CONSTITUCIONALES PARA LA PRACTICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Entre las garantías que la Constitución señala para los efectos de nuestro tema destacan, en primer lugar, las que se refieren a que en toda Visita Domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales se deberán observar las formalidades que la propia Carta Magna prescribe para los cateos, y en segundo término se exige la sujeción de la autoridad que practique la diligencia a las Leyes respectivas, que en la materia viene a ser el Código Fiscal de la Federación. Ello, no obstante el orden inverso en el que tales requisitos aparecen en el texto constitucional, y que la especialidad de "las Leyes respectivas", no juega en este caso ningún papel preponderante, dada la jerarquía normativa suprema de la Constitución, que establece por sí misma garantías mínimas para la practica de las diligencias de que se trata, contra los cuales no puede ir el legislador ordinario. Es, decir, la Constitución no fija, definitivamente, las condiciones únicas en que habrán de desarrollarse las Visitas Domiciliares de carácter administrativo (entre ellas las que se llevan a cabo para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales), pero sí las más importantes, dejando abierta al legislador ordinario la posibilidad de

rodear el procedimiento relativo de garantías adicionales a fin de infligir las mínimas molestias al particular afectado

Por otra parte, el mandato consignado en la primera parte del artículo 16 Constitucional limita también la actividad del Poder Público en la materia, ya que atenta la prohibición absoluta de ocasionar molestias a los particulares si no es mediante un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento

2.1.2. FACULTAD CONSTITUCIONAL PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

La Autoridad Administrativa, está facultada por la propia Constitución en su artículo 16 para practicar y ordenar visitas domiciliarias a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Dicho precepto transcrito establece: "La Autoridad Administrativa podrá practicar Visitas Domiciliarias únicamente para cerciorarse de que han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Los actos de fiscalización que realiza la Autoridad Administrativa a través de las Visitas Domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado, tal como lo establece el artículo 16 Constitucional en su primer párrafo

El párrafo octavo, del artículo 16 Constitucional, establece. "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 únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia"

2.1.3. FORMALIDADES ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

Las formalidades que se exigen para la practica de un cateo, consecuentemente por disposición expresa de la Constitución, deben regir para la practica de las Visitas Domiciliarias de *Carácter Fiscal*

De lo anterior podemos deducir que de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en el párrafo octavo del artículo 16, para poder realizar una Visita Domiciliaria deberán cubrirse los siguientes requisitos:

- Ordenarse por escrito
- La orden debe ser emitida por autoridad competente
- Deberá señalar el lugar a inspeccionar
- Indicar la persona o personas a quien va dirigida
- El objeto debe ser vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales
- Exigir la exhibición de libros y papeles relacionados en materia fiscal
- Concluirla con levantamiento de un acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos.

Al respecto el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito a considerado.

VISITAS DOMICILIARIAS, FORMALIDADES DE LAS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, para que una Visita Domiciliaria de carácter administrativo, pueda válidamente practicarse, debe constar en mandamiento escrito, en el que se exprese, además del lugar en el que se deba llevar a cabo la visita, el motivo de ésta y la persona afectada con quien deba entenderse. Si le falta alguno de los requisitos, la orden de visita así emitida será conculcatoria de las garantías de seguridad jurídica que consagra el precepto Constitucional antes mencionado a favor de los gobernados por lo que, si la persona con quien se practica la visita no fue la señalada en la orden respectiva, incuestionablemente se vulneran sus garantías de seguridad jurídica, ya que sin existir mandamiento escrito que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 16 Constitucional, se le involucra en la práctica de una visita que ha sido ordenada para llevarse a cabo con una persona distinta.

Amparo directo 8/88 Irene Soto Rocha. 24 de febrero de 1988 Unanimidad de votos. Ponente. Luis Tirado Ledesma Secretano: Jorge Higuera Corona

2.1.4. INVOLABILIDAD DOMICILIARIA PRODUCTO DEL ESTADO CONSTITUCIONAL MODERNO

Hasta el advenimiento del Estado Constitucional Moderno, del que son características esenciales la división de poderes y la garantía de los derechos fundamentales, en el sentido de que estos últimos están investidos " de

obligatoriedad e imperatividad para atribuirles respetabilidad por parte de las autoridades estatales y del Estado mismo"⁸. privaba la más absoluta inseguridad de las personas y sus posesiones por la acción arbitraria ejercida por la autoridad y sus agentes

El principio de la inviolabilidad del domicilio no significa, desde luego, que la garantía de libertad y seguridad jurídica deje de ser fundamental. Lo que sucede es que en estos casos excepcionales la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante, a saber. el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones en la que está interesada directamente la colectividad, ya que afectan o pueden afectar su existencia misma Así por lo que se refiere al debido acatamiento de las disposiciones fiscales, se comprende fácilmente que el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos sería francamente imposible si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el correcto surgimiento de la obligación tributaria y el cumplimiento oportuno y exacto de las prestaciones pecuniarias correspondientes, ya que de lo contrario se dejaría prácticamente en manos de los particulares afectados por dicha obligación la determinación de su existencia y el monto de lo que quisiera pagar, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden Constitucional. Es fácil visualizar, el caos insuperable que privaría si el contribuyente decide *motu proprio* y sin ulterior comprobación de la administración tributaria, si ha nacido a su cargo determinada obligación para con la autoridad fiscal y la cuantía de , aquélla.

⁸ Burgoa, Ignacio Las Garantías Individuales, México, Editorial, Porrúa, S A 1982. Pág. 186

Por otra parte, los contribuyentes también podrían incurrir, deliberadamente o no, en errores de hecho o de derecho, en sus declaraciones, avisos, libros y registros contables y demás documentación que exijan las disposiciones fiscales.

De acuerdo con la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Tesis Jurisprudencial con número de registro 354,105, Quinta Epoca del tomo LXVII, página 3297 de la fuente del Semanario Judicial de la Federación sustenta que.

DOMICILIO, INVIOLABILIDAD DEL

La inviolabilidad del domicilio, como prolongación de la libertad individual, no puede ser afectada sino en los casos previstos por el artículo 16 Constitucional, o sea, por cateo o Visitas Domiciliarias de autoridad administrativa.

Amparo civil en revisión 5779/38, Morán Manuel J. 21 de marzo de 1941. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

2.2. FUNDAMENTO LEGAL

El ordenamiento fiscal base de las Visitas Domiciliarias de carácter fiscal, es el Código Fiscal de la Federación, que además de ser una Ley General en dicha materia, es supletoria y complementaria de las Leyes fiscales especiales (artículo 1º del Código Fiscal de la Federación)

Así pues, la base legal de la materia en estudio, se encuentra en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece la facultad de las autoridades fiscales para practicar Visitas Domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad,

bienes y mercancías a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y el cumplimiento de las obligaciones en materia de control de cambios

2.2.1. FACULTADES DE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

Por su naturaleza de formas que el régimen de organización política del Estado ha adoptado, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios están investidos originariamente de poder de mando, y tienen el monopolio del ejercicio del poder público, de ahí que válidamente puedan imponer a los particulares la carga de soportar su actividad inspectiva. Esto, a través de los distintos órganos o esferas de competencia que lo conforman, cuando están investidos de facultades de decisión y ejecución como órganos de autoridad, aunque, como dice Gabino Fraga, "la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones"⁹, pueden muy bien separarse en distintas autoridades cuando una sola tenga la facultad de decisión y otra sea la que lleve a cabo la ejecución de sus determinaciones.

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

Fraga Gabino Derecho Administrativo México Editorial Porrúa, S.A. 1963 Pág. 126.

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

De acuerdo al artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los negocios del orden administrativo de la Federación estarán a cargo, fundamentalmente, de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la cual, confiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos Federales en los términos de las Leyes, dirigir los servicios aduanales y la inspección y la policía fiscal de la Federación y practicar inspecciones y reconocimientos de existencias y almacenes, con el objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales

2.2.2. COMPETENCIAS DE LAS AUTORIDADES PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

De acuerdo con los principios jurídicos que forman nuestro orden Constitucional, la orden de la autoridad competente para practicar una Visita Domiciliaria con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones

fiscales debe, como todo acto que provoque molestias en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, tener un motivo justificante que encuentre apoyo en un precepto legal

La orden de cumplir con todos los requisitos para tal clase de actos se exigen, desde el momento mismo de su expedición, el primero de los cuales es el que la autoridad que la emite tenga competencia para ello.

Para el Departamento del Distrito Federal, la Ley de Hacienda de dicho Departamento en su numeral 2 especifica que: a las autoridades fiscales del Departamento del Distrito Federal competen las facultades de recaudación, comprobación, determinación y administración de las contribuciones establecidas en la Ley de Hacienda del citado Departamento

En la Ley de Coordinación Fiscal se regula la coordinación del sistema fiscal Federal entre Estados, Municipios y Distrito Federal para que entre otros asuntos, el Gobierno Federal por conducto de la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* y los Gobiernos de los Estados celebren convenios de colaboración administrativa en materia de recaudación y fiscalización

El artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, nos dice que cada una de las *Secretarías de Estado* (entre ellas la *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*), tendrán un Reglamento Interior en el que se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, tales reglamentos serán expedidos por el Presidente de la República

El artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece entre los asuntos que competen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otros los siguientes:

- Estudiar y formular los proyectos de Leyes y disposiciones fiscales y de las Leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal
- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos Federales en los términos de las Leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación
- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público Federal y de los presupuestos de egresos

A partir del 1° de Julio de 1997 con la entrada en vigor de la Ley respectiva se creó el Servicio de Administración Tributaria. El artículo 2° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece que el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos Federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público y en consecución de este objeto deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación

Por otro lado en el artículo 7° fracción VII del ordenamiento antes mencionado se establece como atribución del Servicio de Administración Tributaria vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

El Servicio de Administración Tributaria, nace como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas, que se señalan en la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento. Siendo en este Reglamento donde se determina la competencia de sus unidades administrativas, como se muestra en el siguiente cuadro:

UNIDAD ADMINISTRATIVA	FUNDAMENTO DE LA COMPETENCIA PARA PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS
Administración General de Grandes Contribuyentes	Art 13 fracción XXXI
Administración General de Recaudación	Art 14 fracción XV
Administración General de Auditoría Fiscal Federal	Art 15 fracción VII, IX
Administración General de Aduanas	Art 17 fracción XXII
Administraciones Estatales y Metropolitanas	Art 21 apartado A fracción XXV Apartado B fracción III Apartado C fracción V
Administraciones Locales y Aduanas	Art 22 fracción XVI

2.2.3. ORIGEN DE LA COMPETENCIA

El artículo 16 Constitucional establece, en su primera parte, lo siguiente: 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 14 del mismo ordenamiento, establece en su segundo párrafo, que: Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Ahora bien haciendo una interpretación conjunta y armónica de las Garantías Individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los preceptos transcritos en lo conducente, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté legitimado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con el que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emite, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la Ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la legalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la Ley secundaria o con la Ley fundamental

La Constitución, en su artículo 16, ordena que todos los actos dictados por las autoridades del país se emitan dentro de los catálogos de atribuciones o facultades que ella o las Leyes les asignan, por lo que si actúan fuera de este marco estarán realizando actos viciados de incompetencia y violatorios del citado precepto.

Este principio constitucional exige que, en materia de Visitas Domiciliarias, la autoridad que ordene su práctica esté dotada de facultades legales para dictar el mandamiento correspondiente, mismas que deben ser expresas y surgir de una disposición legal.

Efectivamente, nuestra Constitución confiere en exclusiva el ejercicio de la facultad legislativa al Congreso de la Unión, con excepción del caso de los llamados reglamentos autónomos de policía y buen gobierno, de manera que fuera de estos últimos ningún reglamento es por sí mismo fuente de derechos y obligaciones, pues siempre precisará la de una Ley que lo soporte y cuyos preceptos desarrolle, determinado de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la Ley en los casos concretos.

2.2.4. DIFERENCIAS ENTRE CATEOS Y VISITAS DOMICILIARIAS

El Cateo ha sido definido como "el registro y allanamiento de un domicilio particular ordenado por la autoridad judicial con el propósito de buscar personas u objetos que están relacionados con la investigación de un delito"¹⁰

Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. México Ed. Porrúa 1985 Tomo III Pág 70

Sin embargo, podemos advertir que una Visita Domiciliaria no se puede equiparar a un Cateo ya que, aunque ambas figuras tienen en común la introducción, incluso violenta, de un funcionario o empleado en un domicilio particular, difieren, además en la autoridad que las decreta, en su finalidad y alcances, pues en tanto que el propósito que persigue el cateo es el de localizar personas y objetos relacionados con la comisión de un delito, pudiendo extenderse el registro hasta el más apartado rincón y prácticamente sobre todas las cosas que se encuentren, aprehenderse a la persona o personas que se buscan y recogerse los objetos materia del delito, el instrumento materia del mismo, libros, papeles y otros objetos que puedan servir para la comprobación del delito o de la presunta responsabilidad del inculpado, la inspección domiciliaria administrativa debe limitarse al examen de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Estas diferencias justifican, en la aplicación a las Visitas Domiciliares de las formalidades prescritas para los cateos, la inclusión de algunas matizaciones que permiten encubrir la regulación Constitucional de éstos con las características esenciales de aquéllas.

Por tanto, es obvio que, por prescripción de la propia Ley Fundamental, la autoridad administrativa fiscal no tiene por qué recurrir a la autoridad judicial para que ésta expida la Orden de Visita; pero ello mismo, por que aquélla tiene facultades para dictar por sí la referida orden, desde el punto de vista constitucional, debe ser una verdadera autoridad fiscal, la que emita la orden; o sea, la que está encuadrada a la administración pública centralizada, ya que en razón de su identificación con el Estado, se encuentra investida del poder de exigencia imperativa para examinar en el domicilio de un particular libros y papeles indispensables para comprobar que se han cumplido con las disposiciones fiscales

Así, precisamos una diferencia básica con la visita de auditoría, toda vez que la orden de cateo es facultad de la autoridad judicial, en tanto que aquella corresponde a la autoridad administrativa.

Por otro lado el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la Tesis Jurisprudencial con número de registro 223,468, de la Octava Epoca, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito en el Semanario Judicial de la Federación, ubicada en el Tomo VII-Marzo en la página 225, dice:

***VISITA DOMICILIARIA, ORDENES DE SUS DIFERENCIAS CON LAS ORDENES DE CATEO.-** Entre las órdenes de cateo y las órdenes de Visita Domiciliaria existen diferencias substanciales. El cateo y la visita domiciliaria tienen objetos diferentes: aquél tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto. La visita persigue el cercioramiento de que "se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía", así como la "exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales". La orden de cateo únicamente puede ser expedida por un juez o tribunal, la Visita Domiciliaria puede ser decretada por autoridad administrativa. La orden de visita no debe contener ningún despacho de secuestro embargo ni de aseguramiento de cuentas, inversiones o depósitos bancarios o de otra naturaleza. No obstante las diferencias que existen entre unas u otras órdenes, es mandato del artículo 16 de la Constitución que las órdenes de visita deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos".

Revisión fiscal 23/91 Lumisistemas, S A 6 de febrero de 1991. Unanimidadde votos Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretana. Guadalupe Marganta Ortiz Blanco

2.2.5. PLAZOS LEGALES APLICABLES A LAS VISITAS DOMICILIARIAS

PLAZO PARA CONCLUIR LAS VISITAS DOMICILIARIAS

De acuerdo con lo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán concluir las Visitas Domiciliarias, dentro de un plazo máximo de 6 meses contados a partir de que se les notifique a los

contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Dicho plazo podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita, salvo que el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, las prórrogas correspondientes. Dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el mencionado término de 6 meses.

SUSPENSION DEL PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA

Si durante el plazo normal para concluir la visita o las prórrogas que procedan de conformidad con el párrafo anterior, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven de la Visita Domiciliaria, dichos plazos se suspenderán desde la fecha que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

EFFECTOS DEL NO CUMPLIMIENTO DEL PLAZO

Cuando las autoridades fiscales no levanten el acta final de visita dentro de los plazos mencionados, se entenderá concluida al término del citado plazo, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita.

2.2.6. CONCEPTO DE DOMICILIO PARA LA PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS

Como se ha mencionado anteriormente las Visitas Domiciliarias deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos siendo un requisito esencial el lugar en que ha de desarrollarse y en cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia. Es de verse, desde luego, que el mandato constitucional no admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga en forma vaga o equívoca que deje a la discrecionalidad de los visitadores la determinación de la localidad de que se trate así entonces la Visita debe llevarse a cabo en el sitio o sitios especificados en la orden respectiva y no en ningún otro, aunque corresponda a Dependencias del sujeto visitado.

Lo anterior encuentra su fundamento en el artículo 43 fracción I del Código Fiscal de la Federación que establece: "En la orden de Visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este código, se deberá indicar:

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

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

- I La Visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

Por lo tanto el lugar en el que debe llevarse a cabo la visita será únicamente el lugar o lugares señalados en la orden. Apoya este punto de vista el criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo DA/44/76, promovido por Exclusivas Modernas, S A., en que dijo

“VISITAS DOMICILIARIAS, DEBEN LIMITARSE AL LUGAR SEÑALADO EN LA ORDEN.-

El artículo 16 Constitucional establece que podrán practicarse Visitas Domiciliarias por las autoridades administrativas, y que en estas visitas podrá exigirse la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Pero también establece que en dicha orden deberá indicarse (entre otras cosas), el lugar que ha de inspeccionarse y a ese lugar debe limitarse la diligencia, sin que sea legalmente posible derogar parcialmente la garantía constitucional en la órdenes de visita, señalando en ellas el lugar y dejando abierta la puerta, mediante expresiones ambiguas o imprecisas, para que la diligencia pueda practicarse, mediante esa orden, en cualquier otro lugar, independientemente de que ese otro lugar sea, o no, domicilio del visitado, o de que éste tenga ahí bodegas, oficinas, o cualquier otra clase de instalaciones.”

Boletín. Año III - Abril y Mayo de 1976 - Núms 28 y 29.- Tribunales Colegiados de Circuito. Pág 108

En idéntica forma se ha pronunciado el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis número I 4º.A 224 A, novena época, de la fuente del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, TomoVI, Agosto de 1997, emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito, página 839:

“VISITA DOMICILIARIA EFECTUADA EN LUGAR DISTINTO AL SEÑALADO EN LA ORDEN ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA -

El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece, en su fracción I, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, etcétera, estarán a los siguiente: La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo que al efectuarse en un lugar distinto al expresamente señalado en la orden citada, transgrede las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa, ante la imposibilidad física de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran las autoridades fiscales”

Amparo en revisión 214/97. Alfredo Castañeda Bretón 5 de marzo de 1997 Unanimidad de votos Ponente Jaime C Ramos Carreón Secretario: Juan Mateo Brba de Castro.

Desde tal punto de vista, resultan inconstitucionales las órdenes de visita que las autoridades fiscales acostumbran emitir en las que señalan dos o más

localidades en los que podrá desarrollarse la inspección y en las que aún llegan al extremo de no especificar el lugar donde deberá realizarse la investigación, limitándose simplemente a manifestar que ésta podrá practicarse en el domicilio que corresponda en los términos de la disposición relativa del Código Fiscal de la Federación.

Se comprende fácilmente que si la autoridad limitara su actividad investigadora a los domicilios fiscal o civil, no contaría con la suficiente información para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y su función fiscalizadora se vería burlada en la medida en que los particulares desplazarán sus operaciones sujetas a tributación a lugares inaccesibles, jurídicamente hablando, al control de aquélla. En contrapartida, si la garantía que conforman los requisitos mínimos exigidos por la disposición en examen para la práctica de las Visitas Domiciliarias sólo rigiera para los domicilios fiscal o civil, quedarían fuera de la tutela constitucional todos aquellos lugares que por exclusión no constituyen tales domicilios

2.2.7.REQUISITOS DE LEGALIDAD DE LA ORDEN DE VISITA

El artículo 16 Constitucional ordena expresamente que la autoridad administrativa podrá practicar Visitas Domicilianas únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos

De acuerdo con el párrafo octavo del artículo 16 Constitucional en toda orden de cateo deberán cubrirse los siguientes requisitos:

1. Deberá ordenarse por escrito
- 2 Se expresará el lugar que ha de inspeccionarse
- 3 La persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan
- 4 Mencionar el objeto de la visita
- 5 Concluir la diligencia con el levantamiento de una acta circunstanciada

Por otra parte el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece, los requisitos de los actos administrativos y menciona que deberán de tener por lo menos los siguientes requisitos

- 1 Constar por escrito
- 2 Señalar la autoridad que lo emite
- 3 Estar fundado y motivado
- 4 Presentar la firma de funcionario competente y, en su caso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido

Siendo la orden de visita el inicio de un acto administrativo deberá cumplir con los requisitos anteriores más los datos adicionales que establece el artículo 43 del citado ordenamiento y que son los siguientes

- *Señalar el lugar o lugares donde debe efectuarse la Visita* El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado
- Deberá contener el nombre de la persona o personas que deban efectuar la persona las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su

número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la Visita se notificará al visitado (Las personas designadas para efectuar la Visita la podrán hacer conjunta o separadamente)

En conclusión podemos decir que los requisitos jurídicos mínimos que se deben cumplir por las autoridades fiscales al efectuar Visitas Domiciliarias a los contribuyentes son los siguientes

- 1. La orden de Visita debe ser escrita.** La Visita Domiciliaria para su validez requiere la existencia de una orden escrita emitida por autoridad competente, al constituir un positivo acto de molestia para el particular y al exigirse en la Constitución, para que se cause un acto de molestia al gobernado, en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, la existencia de un mandamiento escrito para evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad resulta indispensable que cuando se ordene la practica de una Visita Domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, se debe exteriorizar la voluntad de la autoridad precisamente en un documento escrito, como una formalidad necesaria para dar determinadas seguridades jurídicas al particular
- 2. Debe expresar e lugar que ha de inspeccionarse.** Otra de las formalidades a que deben sujetarse las Visitas Domiciliarias consiste en que la orden exprese el lugar que ha de inspeccionarse, al que únicamente debe limitarse la diligencia por lo que deberá indicar con toda precisión el lugar en que ha de desarrollarse y a cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia, ya que el mandato constitucional correspondiente no admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga en forma vaga o equívoca que deje a la discrecionalidad de los ejecutores la determinación de la localidad de que se trate, y así entonces la

visita debe llevarse a cabo en el sitio especificado en la orden respectiva y no en ningún otro, aunque corresponda a dependencias del sujeto visitado.

3. **La persona o personas con las que debe de entenderse.** Al igual que para los cateos, las ordenes de Visita Domiciliaria requieren de la especificación de la persona o personas que deben soportar, en su domicilio, la presencia de los agentes de la autoridad encargados de practicar la diligencia, esto es tan evidente y elemental porque la garantía tutelada, como todas las de la llamada parte dogmática de la Constitución esta en función precisamente de personas
4. **El objeto preciso de la Visita.** El siguiente requisito constitucional de los cateos aplicable a la practica de las Visitas Domiciliarias estriba en que la orden que al efecto se emita se exprese el objeto u objetos que se buscan, que en nuestra materia equivalen a que en la orden “se precise el objeto o fin de la diligencia”.

Esta garantía responde también a la necesidad de evitar el ejercicio abusivo de la facultades fiscalizadoras de la autoridad, limitando la inspección domiciliaria a la verificación del cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, sin que sea válida la emisión de órdenes de visita para comprobar el acatamiento a las disposiciones fiscales de manera genérica e indiscriminada.

5. **Al finalizar tiene que levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.** Prosiguiendo con el análisis de las prescripciones relativas a los cateos, aplicables a las Visitas Domiciliarias tenemos que el constituyente dispuso que al concluir la inspección se levante “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”

6. **Cumplir con los requisitos señalados en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación.** Como ya hemos mencionado al constituir una Visita Domiciliaria un acto administrativo que se debe notificar deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación los cuales son: constar por escrito, señalar autoridad que la emite, estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a la que va dirigida.

Por otra parte el ordenamiento especial que regula los requisitos de la orden de visita es el artículo 43 del mencionado Código, que establece que además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del mismo, la orden de visita deberá indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y el nombre de la persona o personas que efectuaran la visita

7. **Estar fundada y motivada.** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuadamente fundado y motivado, entendiéndose por fundar que ha de expresarse, claramente las circunstancias especiales, razones o causas inmediatas que se hayan tenido en cuenta para la emisión del acto, siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas ¹¹ A su vez motivar significa, que también, debe señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas ¹²

Ovalle Favela, José Garantías Constitucionales del Proceso. 5ª Ed. México. Editorial Harla. 1997 Pag 234
¹¹ Ibid Pág 234.

8. Señalar la autoridad que lo emite. Deberá precisar claramente la autoridad que lo emite, la cual además debe ser competente, por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo ¹³ Si la facultad o facultades se la otorga una Ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla (s), porque estaría excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados.

Es por ello que quien emite un acto de molestia debe citar en él los ordenamientos y preceptos que le confieren las facultades que está ejerciendo, con el fin de que el afectado pueda cerciorarse de que la competencia que se atribuye la autoridad en efecto la tiene conferida

9. Presentar la firma de funcionario competente. En términos de lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, todo acto de molestia debe constar por escrito, fundándose y motivándose la causa generadora de la providencia, lo primero de lo cual supone la necesidad inexcusable de que se encuentre firmado con el puño y letra del funcionario emisor, quien además deberá tener competencia para ordenar dicho acto, es importante que la firma sea de puño y letra, pues ésta servirá para autenticar el mandamiento. Por lo que reiteramos la necesidad de que dicha firma debe ser autógrafa del servidor público que lo expida y no un facsimil.

Por firma autógrafa se debe entender “un signo gráfico de puño y letra que da validez a los actos de autoridad”¹⁴, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad

¹³ Margain Manautou, Emilo. Las Facultades de Comprobación Fiscal, 2ª ed México Editorial Porrúa, S.A 1999 Pág 18

¹⁴ Ovalle Favela, José. Op. Cit Pág 224.

CAPITULO III

PROCEDIMIENTO EN LA VISITA DOMICILIARIA

3.1. INICIO DE LA VISITA

Para que el contribuyente tenga conocimiento de que se ha emitido una orden, con el fin de que se revise en su domicilio su situación fiscal, la autoridad debe notificársela con las formalidades y a las personas que corresponda

De conformidad con el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el inicio opera cuando se notifica la orden de Visita Domiciliaria, bien sea al contribuyente, a su representante o a un tercero

El inicio de la Visita constituye un acto de gran trascendencia y de suma importancia, ya que de no apegarse las autoridades fiscales a las formalidades establecidas en los términos del artículo 44, fracciones I, II, y III del Código Fiscal de la Federación, el acto administrativo que se inicia se encontrará viciado y como consecuencia será susceptible de quedar legalmente sin efecto a petición del contribuyente, incluso aún cuando el acto administrativo haya sido concluido. Por lo tanto las autoridades deberán ser muy cuidadosas en esta etapa del procedimiento de la visita, ya que de no llevar a cabo correctamente el inicio, el contribuyente tendría la opción de esperar a que concluya la visita y de acuerdo al resultado impugnar el procedimiento, es decir, si la revisión concluye sin observaciones el contribuyente regularmente aceptará el procedimiento, sin embargo si la revisión, concluye con la determinación de un crédito en su contra, impugnará el

procedimiento con la plena seguridad de obtener un resultado favorable, y esto por supuesto sería de graves consecuencias para la autoridad.

DIAS Y HORAS HABILES PARA LA PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS

Expedida la orden, la primera condición para su ejecución es que su notificación deberá realizarse en días y horas hábiles.

Atendiendo al Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 12 y 13, disponen que la práctica de Visitas Domiciliarias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, siendo éstas las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00, y aquellos todos los del año, con excepción de los sábados, domingos, 1° de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1° y 5 de mayo, 1° y 16 de septiembre, 20 de noviembre, 1° de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre, y los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales Federales. Las mismas autoridades podrán habilitar los días y horas inhábiles, pero sólo cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles. Podrán, también, continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días u horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el *aseguramiento de contabilidad o bienes del particular*.

Del texto del artículo 13 en cita, en armonía con la garantía de seguridad jurídica que debe satisfacer, se desprende la necesidad de que la habilitación a que se refiere se realice mediante acuerdos específicos, que señalen claramente, en forma precisa, los días y horas de que se trate

La habilitación, pues, no se puede dar en términos genéricos e indeterminados, sino debe indicar la actuación precisa por practicar, señalando además el motivo que le da lugar, pues todo acto de molestia debe estar adecuadamente motivado en una causa legal

3.1.1. FACULTADES QUE LOS VISITADORES PUEDEN EJERCER ANTES DE LA VISITA

Resulta incongruente, pero en el caso de Visitas Domiciliarias, el Código Fiscal de la Federación confiere facultades a los visitadores en el desempeño de su comisión aún antes de que comience en realidad la diligencia de comprobación e investigación domiciliaria, ya que esta se considera legalmente iniciada con la entrega de la orden, y sin embargo, el artículo 44 fracción II, segundo, tercer y cuarto párrafo del citado ordenamiento, establecen respectivamente lo siguiente

Los visitadores **al citar** al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita haciendo constar tales hechos en el acta que levante.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores *podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad*

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte debe ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías

Como puede observarse tales atribuciones son sin duda inconstitucionales y violatorias del artículo 16 Constitucional, que otorga al visitado seguridad jurídica en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos al establecer que será necesario para realizar un acto de molestia, mandamiento escrito de la autoridad competente, de lo que se deduce aunque expresamente no lo indique que será necesario la notificación de la misma para poder iniciar el acto de molestia

Por lo anterior consideramos que resulta indispensable que antes de cualquier otra actividad que los visitadores puedan llevar a cabo en el lugar de la visita, entreguen la orden, se identifiquen plenamente y requieran la designación de testigos, a fin de otorgar al visitado la necesaria seguridad en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos, condiciones básicas que no han sido cumplidas con la simple entrega del citatorio y sin embargo como ya hemos mencionado el *Código Fiscal de la Federación* enviste a los visitadores de facultades, previas a la entrega de la orden, y al no haberse realizado aún la satisfacción de esas condiciones básicas, el derecho fundamental consagrado por el artículo 16 de la Constitución se convierte en objeto de capricho, porque se deja al exclusivo arbitrio de los visitadores la determinación de la oportunidad de la medida, es decir, son ellos quienes deciden, por sí y ante sí, si hacen o no la relación de los sistemas, libros registros y demás documentación que integre la contabilidad del todavía sujeto a visitar. Son también los visitadores los que, sin más razón que su voluntad

pueden considerar que existe peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, en tal virtud, proceder al aseguramiento de la contabilidad, bienes o mercancías, en conclusión, basta que los visitantes afirmen en forma unilateral que en el lugar donde deba practicarse la inspección existen bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no haya sido manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas para ellas, para que procedan sin mayor trámite al aseguramiento de dichos bienes o mercancías; situación que en la práctica es fuente de perjuicios irreparables al particular, que sobre todo en materia aduanera, con este pretexto se ve impedido de disponer, y aun desposeído, de bienes o mercancías de su propiedad, que no son liberados sino hasta la conclusión del llamado procedimiento administrativo de investigación y audiencia, o lo que es más grave todavía, hasta la sentencia definitiva en el juicio fiscal.

Coincide plenamente con este criterio la Tesis Núm LVIII/97 del Pleno de H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobada el 8 de abril de 1997

VISITA DOMICILIARIA EL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACION DE LA DOCUMENTACION QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 Constitucional establece que la orden para la práctica de Visitas Domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirla, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, *no estuviere el visitado o su representante*, dejarán citatorio, pudiendo, en el momento de dejarlo, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 Constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición Constitucional

Amparo directo en revisión 1823/95.- Teresa Dana Kamaji - 9 de septiembre de 1996.- Unanimidad de diez votos (Ausente Juan N Silva Meza)-Ponente Juan Díaz Romero.- Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán

Pero con independencia de que el artículo 16 de la Ley Suprema no contempla la afectación de los derechos del particular antes de haberse iniciado la visita y de que las facultades otorgadas a los visitadores permiten a éstos actuar o tomar decisiones sin tener que dar cuenta y razón de sus actos, porque queda a su absoluta discreción hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad y apreciar, sin probarlo, que existe peligro de que el destinatario de la orden de visita se ausente o pueda realizar maniobras tendientes a impedir el comienzo o desarrollo de la diligencia, cuando en todo caso debe ser el juez quien decrete la necesidad de la medida, previa su justificación, el precepto en estudio entraña un contrasentido, puesto que si la visita no se ha iniciado y, consecuentemente, no hay persona con la cual se entienda y pueda presentar los comprobantes respectivos, no vemos cómo los visitadores estén en posición real de cerciorarse que se ha manifestado a las autoridades fiscales, o ha sido autorizada por ellas, la importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte de los bienes o mercancías sujetos a tales requisitos, lo que motiva que, en la práctica, el particular quede víctima y a merced de los visitadores, debido a la determinación unilateral y apriorística que pueden tomar acerca de la situación fiscal de dichos bienes y mercancías

3.1.2. FORMALIDADES DE IDENTIFICACION

El artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo estipula. 'Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella

intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que se designe dos testigos”.

Por su parte el artículo 49 fracción III del Código antes mencionado que dispone las reglas que han de observarse en el desarrollo de Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, respecto a la identificación establece “Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos”.

La identificación de los visitadores persigue no sólo evitar posibles suplantaciones en perjuicio del particular, sino también satisfacer escrupulosamente los requisitos tanto Constitucionales como los que señala el Código Fiscal de la Federación habida cuenta que el incumplimiento de la identificación representaría una violación sustancial que trascendería a la legalidad interna del procedimiento, por ende la declaratoria de nulidad.

Los designados en la orden que acudan efectivamente a practicar la visita, será indispensable que además de su persona identifiquen también sus cargos y que éstos los faculten legalmente para desahogar la diligencia.

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

Por su parte la Dra. Lomelí Cerezo había sostenido la necesidad de satisfacer esta obligación por parte de los *visitadores*, como consecuencia ineludible de la garantía de mandamiento escrito prescrita para el caso. Con estricto rigor lógico razona lo siguiente: "Pero aunque no se establezca explícitamente tal requerimiento en la Ley aplicable, lógicamente debe ser cumplido por el inspector, puesto que la *visita* debe hacerse previa una orden por escrito, en la que tiene que consignarse el nombre del inspector o empleado que debe practicarla, y el visitado tiene derecho a que se demuestre que la persona que se presenta a practicar la diligencia es la misma a quien se le dio la orden, y esto se logra precisamente por medio de la identificación" ¹⁵

Por consecuencia el documento identificatorio con el que acrediten su personalidad los *visitadores* deberá contener los siguientes requisitos:

- Nombre y cargo de la persona a favor de la cual se expide
- Número de la credencial.
- Fecha de expedición
- Período de vigencia.
- Autoridad que la emite

Además de los requisitos anteriores debe contener, la firma, sello o logotipo oficial de quien proviene, la fotografía y la firma del *visitador*, con la especificación de su media filiación, ya que sólo de esta forma se podrá tener la certeza de que la persona que se presenta a realizar la diligencia es efectivamente la comisionada para ello por la autoridad competente, asegurando al visitado el conocimiento de la representación y facultades del *visitador* para, en su caso, estar en posibilidad de impugnar la ilegalidad de su actuación

Lomelí Cerezo Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal
México. Compañía Editorial Continental, S A. 1961. Pág. 126.

De lo anterior derivamos la necesidad de la concurrencia de dos requisitos en el personal de inspección domiciliaria: uno, genérico, consistente en el nombramiento para el empleo o puesto público cuyas funciones estriben en realizar la voluntad del ente público que cuenta entre sus atribuciones la de ordenar Visitas Domiciliarias, y otro, de carácter específico, en el que se materializa el primero, a saber, la orden de visita que establezca la concreta encomienda. Si alguno de estos elementos falta, la identificación no es plena, sino imperfecta y frágil

Por otra parte las autoridades fiscales también deben solicitar la identificación de la persona que recibe la orden, debiendo ser dicha persona el representante legal en el caso de personas morales; que es quien tiene los poderes para actuar en nombre del negocio, y en el caso de una persona física será el propietario.

Los visitadores deberán cerciorarse que el representante legal tenga los poderes necesarios para serlo, los cuales tienen que ser

- Para actos de administración
- Para actos de dominio
- Para pleitos y cobranzas, y
- Representación legal ante las autoridades del trabajo y ante otras autoridades

Como representante legal debe entenderse a aquél que actúa en nombre de otro, se le considera como tercero ¹⁶

La representación legal de los visitados se precisa en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada

¹⁶ Baqueiro Rojas Edgar Derecho Civil, México Editorial Harla, 1995 Pág 87

ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario o fedatario público”¹⁷

Debido a que en materia fiscal no se admite la gestión de negocios el representante legal deberá contar como mínimo con poder para actuar a nombre de quien le otorgo el mismo ante toda clase de autoridades administrativas y tribunales, sean administrativos o judiciales, o que tenga la facultad de ejercer actos de dominio

Las formalidades de identificación tanto de los visitadores como del visitado mencionadas anteriormente deberán ser asentadas en el acta correspondiente, haciendo mención de los documentos identificatorios, así como los datos contenidos en los mismos

Al respecto la tesis jurisprudencial número 576 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dice:

VISITAS DOMICILIARIAS REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN

Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las Visitas Domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante las personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos

3.1.3. CITATORIO PARA LA ENTREGA DE LA ORDEN

El requerimiento del citatorio, tal como lo establece el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación sólo se justifica si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, situación ante la cual dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, con el apercibimiento de que si no lo hicieron, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Cabe mencionar que por citatorio se debe entender como el acto administrativo mediante el cual la autoridad hace saber una resolución a la persona que se reconoce como interesado, cuidando las formalidades preestablecidas.¹⁸

Como se observa el citatorio debe formularse precisamente para que el visitado o su representante legal esperen a los visitadores a hora determinada del día siguiente, debiendo entenderse como tal el día siguiente hábil, de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 12 y 13, que disponen que la práctica de Visitas Domiciliarias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles

Las autoridades fiscales deberán cuidar que la persona con la que se deje el citatorio antes mencionado firme de recibido y que preferentemente sea empleado del contribuyente o funcionario de la empresa, por lo que el visitador deberá solicitar

¹⁸ Sánchez León, Gregorio Derecho Fiscal Mexicano, 5ª Ed México, Editorial Cárdenas y Distribuidor 1980. Pág 35.

se identifique como tal, asentando en el citatorio ese hecho, pues con ello se evitara que el contribuyente alegue posteriormente que el inicio de la visita es ilegal porque desconoce a la persona que recibió el citatorio.

La situación mencionada anteriormente es la que resultaría conveniente, sin embargo el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación estipula que el citatorio podrá dejarse con la persona que se encuentre en dicho lugar. Situación por la cual consideramos importante que este acto adquiera existencia sustancial a través del acta correspondiente que proporcione los elementos necesarios para determinar su efectiva realización, respetando así la garantía de audiencia, ya que de lo contrario, pudiera imperar el arbitrio de los visitadores, quienes, por el solo hecho de señalar que no fue atendido el citatorio dejado previamente el día anterior, podrían realizar la visita a espaldas del visitado, con lo que éste pudiera resultar, sin saberlo, contribuyente omiso o incumplido, sin que en realidad hubiera intervenido en la diligencia.

Por otra parte consideramos necesario que el citatorio especifique que la espera en que conmina es para la recepción de la orden de visita, a efecto de que el interesado pueda decidir con conocimiento de causa, si atiende personalmente o no una diligencia de tanta trascendencia

Al respecto en el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que resolvió el 22 de mayo de 1990, el amparo directo 15/90, promovido por Promotora de Ventas S A de C.V , se expresó un interesante voto en disidencia de la siguiente manera

A mi ver es fundado el concepto de violación en que se aduce que el citatorio dirigido al representante legal de la sociedad quejosa, debió contener la mención en el sentido de que la diligencia de que había de practicarse el día siguiente sería con el fin de que el visitado recibiera la orden de visita El invocado artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación marca

claramente tal cosa, puesto que dice que ese citatorio dirigido al visitado o su representante es " para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita. ". No se piense que al sostener este voto me escudo simplemente en la literalidad del precepto. Lo que en realidad ocurre es que he encontrado consistencia en el planteamiento de la parte quejosa, en la medida que esta sostiene la necesidad de que se precise el objeto del aludido citatorio para que el citado conozca con certeza el tipo de actuación que va a practicarse, dada la trascendencia que tienen las visitas encaminadas a conocer la situación fiscal del contribuyente. Es decir, debe atenderse a los fines perseguidos por la disposición que no son otros que los relativos a que el interesado tenga conocimiento concreto sobre los motivos de la visita, a fin de que este *en acititud de decidir conscientemente si la importancia del acto amenta o no su presencia*. En fin, como así mismo se aduce en el concepto de violación relativo, la norma no distingue si es suficiente con fijar en el citatorio la fecha y la hora, y agregar que se trata de una diligencia de orden administrativo, según ocurrió en el caso (foja 67 del juicio fiscal), o si por el contrario es menester que se cumpla cabalmente con señalamiento específico de que se cite al visitado "para recibir la orden de visita" (para que atienda la visita, diría en lenguaje más explícito que el del legislador), de donde se sigue que resulta incorrecto lo sostenido tanto por la sala fiscal como por mis compañeros de que es suficiente aquel escueto señalamiento del día y la hora y que se trata de una diligencia de carácter administrativo, porque se aparta de lo dispuesto por la norma *aludida*. De tal guisa, como el supradicho concepto de violación se refiere a una cuestión preponderante, a mi entender ello era suficiente para conceder el amparo, a efecto de que la Sala dejara insubsistente el fallo reclamado, y dictará uno nuevo en el que, congruente con lo aquí examinado decidiera la nulidad de acto ante ella combatido, sin necesidad de estudiar los demás conceptos de violación esgrimidos, toda vez que éstos se refieren a irregularidades que se anularan como consecuencia del vicio de aquella otra que es relevante

Coincidiendo con este criterio reiteramos la necesidad de la especificación en el citatorio que la espera requerida en el mismo, es para la entrega de la orden de visita

CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE ATENCION AL CITATORIO

Fijada en el citatorio la hora determinada del día siguiente para la entrega de la orden de visita, visitado y visitadores quedan obligados a estar presentes en el lugar y hora señalados; pero las consecuencias de su incomparecencia no son las mismas para ambas partes si quien no comparece es el visitado, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar, si quienes no lo hacen son los visitadores, el citatorio

queda sin efectos y deberá volverse a citar al visitado para hora determinada del día siguiente, a menos que al presentarse los visitadores encuentren a aquél o a su representante legal, caso en el que podrán desde luego dar principio a la inspección, por evidentes razones de economía de tiempo y medios. No dándose el supuesto anterior, la visita no será viable de iniciarse con quien se encuentre, sino que tendrá que elaborarse un nuevo citatorio, como resultado del incumplimiento de la cita por parte de los visitadores.

Es importante mencionar que si los visitadores acuden a una hora diferente a la especificada en el citatorio e inician la diligencia haciendo constar tal circunstancia en el acta respectiva quedará sin efectos el mencionado citatorio y por lo tanto el procedimiento.

Al respecto en juicio visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de mayo de 1986 en su página 1086, en el juicio Número 378/85 resolvió:

CITATORIO PREVIO QUEDA SIN EFECTOS SI LOS AUDITORES NO ACUDEN A LA HORA FIJADA EN AQUEL

Resulta violada la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, si los auditores dejan un citatorio previo al visitado o a su representante legal en el que se señala una hora determinada de espera para el día siguiente y son los propios auditores quienes no acuden a la cita a la hora determinada por ellos mismos y tal circunstancia se le hace constar en el acta respectiva. Queda entonces, sin efectos el mencionado citatorio, debiéndose volver a citar al interesado o a su representante legal para hora determinada del día siguiente

Sin embargo, en la practica cuando los visitadores acuden al domicilio visitado con retraso, respecto a la hora determinada en el citatorio, proceden a la entrega de la orden asentando en el acta respectiva la hora fijada en el citatorio aunque esta no sea la hora en que realmente se presentaron; situación a la que regularmente la persona que va a recibir la orden accede, por temor a fomentar resentimientos innecesarios en el personal fiscal

3.1.4. ENTREGA DE LA ORDEN DE VISITA

De la interpretación armónica de la fracción III y último párrafo del artículo 42 en relación con la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las Visitas Domiciliarias para comprobar el cumplimiento de la obligaciones fiscales se inician con la entrega de la orden respectiva, acto al que, sin solución de continuidad, debe seguir la identificación de los visitantes ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola inmediatamente, para que designe dos testigos.

Margaín define a la orden de visita como "el acto administrativo de molestia que más altera a los contribuyentes, aun aquél que cumple correctamente con sus obligaciones fiscales, por cuanto que si los visitantes no están debidamente preparados aplican e interpretan mal los ordenamientos, lo cual puede significar no sólo un elevado costo el defenderse sino, lo más grave, ser distraído de su principal labor: la administración de la empresa a su cargo. Si hay algo que molesta a un ejecutivo es tener problemas fiscales que no tienen porqué existir, ya que ha ordenado que se cumpla correctamente con todas las disposiciones tributarias y administrativas".¹⁹

Para Molina, "la orden de auditoría es el documento mediante el cual la autoridad fiscal notifica al contribuyente que se dará inicio a una revisión"²⁰

¹⁹ Margaín Manautou, Emilio Op. Cit. Pág. 18

²⁰ Molina Aznar, Victor E Cómo estar preparado ante una Auditoría Fiscal, 5ª ed México Editorial ISEF. 2000. Pág 49

El procedimiento para entregar y notificar la orden de visita esta sujeto a una serie de requisitos y formalidades previstos en el Código Fiscal de la Federación, por lo que dicho procedimiento se inicia cuando se presentan los visitadores al domicilio fiscal y demás lugares en los que se va a practicar la diligencia, y requieren en primer término, la presencia del visitado o de su representante legal, en el entendido de que si no estuvieren presentes procederán forzosamente a dejar citatorio con la persona que este en dicho lugar, quien lo deberá firmar de recibido, para que el mencionado visitado o su representante legal los esperen a hora determinada del día hábil siguiente, a efecto de que reciban la orden de visita

La persona con la que se deje el citatorio antes mencionado, deberá ser empleado del contribuyente o funcionario de la empresa y, por lo mismo se le pedirá se identifique como tal, para que se asiente en el citatorio ese hecho, si el contribuyente o su representante legal no atendieren el citatorio, la visita se podrá iniciar con quien se encuentre en el lugar o lugares que se van a fiscalizar, es decir, la orden de visita podrá entregarse a un tercero, que será la persona que se encuentre en el domicilio fiscal del visitado, previa acreditación de relación laboral con el mismo e identificación

Si la orden la recibe el contribuyente o su representante legal, estos deberán identificarse con documento identificador, expedido por autoridad competente en ejercicio de sus funciones, por ejemplo credencial de elector, licencia de manejo, cartilla militar, etc

En caso de que un tercero reciba la orden, se hará constar en las copias que conserven los auditores, el nombre completo de la persona que la recibe, el cargo que desempeña, así como la hora, día, mes y año en que la recibió, aún cuando en el acta parcial de inicio también se circunstancien esos datos

Cuando el representante o mandatario reciba la orden, deberá acreditar su personalidad mediante un poder general para actos de administración o un poder general amplísimo. o bien un poder especial otorgado para representar al visitado ante las autoridades fiscales en situaciones específicas como son, las Visitas Domiciliarias. Conviene destacar que, en términos generales, un poder general para pleitos y cobranzas no es un instrumento idóneo ni suficiente para representar al visitado en una diligencia de fiscalización, toda vez que la misma no constituye ni un pleito ni una cobranza, sino un acto administrativo

Cuando en un poder se otorgue la representación del visitado a dos o más personas, las cuales pueden actuar conjunta o separadamente, deberá considerarse que si se trata de un poder conjunto o mancomunado, los visitadores pedirán que firmen el acta todos los representantes autorizados, y si por el contrario, con base en el poder puedan actuar separada o indistintamente cada uno de ellos, bastará que uno actúe como representante

Cabe abundar que en materia de poderes o mandatos, los visitadores deberán tomar en consideración lo siguiente

- a) Cuando el contribuyente cambia solamente de razón social y el poder subsiste, los visitadores deberán corroborar que la ratificación de dicho poder se otorgo ante notario público.
- b) Si el poder fue conferido por un contribuyente que se encuentra en concurso, quiebra o suspensión de pagos al momento del inicio de la visita, el poder subsiste mientras no se designe síndico, realizado esto, la representación del contribuyente pasa a manos de este importante órgano de administración
- c) Sólo se deben inscribir en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio los poderes otorgados a personas que desempeñen cargos corporativos dentro de la

negociación (consejeros, administradores, gerentes, etc.) así como los poderes generales otorgados a otros mandatarios.

- d) Un poder que debiendo inscribirse no lo está en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, no surte efectos en perjuicio del fisco, pero sí en cuanto le beneficie tal omisión. En ese orden de ideas, si el fisco aceptó como idóneo un poder no inscrito, por esta sola circunstancia es válido para efectos de la representación.
- e) En los casos en que el visitado se encuentre en vías de liquidación administrativa por haber presentado el aviso correspondiente ante la administración local de recaudación de su jurisdicción, los poderes o mandatos que se hayan otorgado seguirán siendo válidos en atención a que la Ley General de Sociedades Mercantiles proroga su vigencia en el supuesto de que no se haya nombrado liquidador o, cuando habiéndose nombrado no se haya inscrito el instrumento que contenga tal designación en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, en caso contrario, el liquidador será el representante legal de la empresa en liquidación, en función del mandato especial otorgado, lo que deberá notificar a la citada Administración, para que en su caso exija la garantía del interés fiscal.
- f) En caso de que falleciera el único representante legal de la contribuyente, la visita se continuará con un tercero (socios o accionistas, contralor, gerentes, etc.), hasta que la asamblea de accionistas designe al nuevo representante legal, situación que se hará constar en un acta parcial, a fin de que quede debidamente circunstanciada la razón por la que la visita se continuó con el tercero, mientras se nombraba al mencionado representante.

Al recibir el original de la orden de auditoría el representante legal anotará que recibió original de ese oficio, la fecha, su nombre y firma completa y firmará en todas las copias de la orden.

En el caso de que los visitadores deban dejar citatorio para que el contribuyente o su representante legal los esperen al día siguiente, en esa fecha dichos visitadores deberán presentarse con puntualidad a la hora señalada en el citatorio, en el entendido de que si el contribuyente o su representante no atienden el citatorio, la diligencia se iniciará con un tercero que se encuentre en el domicilio fiscal o en lugar donde va a llevarse a cabo la revisión. Se estima que tratándose de un tercero, para facilitar la labor de los visitadores, conviene que estos inicien la diligencia con un funcionario o empleado de mayor jerarquía que este interiorizado en los negocios o actividades del visitado, tercero que deberá identificarse con credencial de elector, licencia de conducir, cartilla, pasaporte, etc., y comprobar que es empleado del visitado, con documentos como credencial de Instituto Mexicano de Seguro Social, recibo de su sueldo, nombramiento, o algo similar.

En caso de que la persona con quien se entienda la diligencia se niegue a recibir la orden de visita o recibida esta, no la dejen iniciar, los visitadores tratarán de convencer al visitado de que permita la realización de la visita dándole a conocer las disposiciones legales de mayor importancia que regulan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. En caso de que no puedan convencerlo, los visitadores levantarán acta de resistencia y entregarán una copia al contribuyente y otra a la administración local jurídica de ingresos correspondiente, para que esta de conformidad con el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación valore si es necesario solicitar a las Autoridades Judiciales Federales o cuerpos de seguridad o policiales, su intervención a fin de que las facultades de comprobación se puedan ejercer.

Una vez entregada la orden de visita los visitadores proporcionaran al visitado, representante legal o tercero con el que se inicie la visita, la "carta de derechos del contribuyente auditado", recabando el acuse de recibo correspondiente y levantarán

acta parcial de inicio en la cual se detallan las incidencias que se hubieran dado durante la entrega

Como puede verse la finalidad perseguida con la entrega de la orden es evidente: únicamente así puede el afectado conocer en forma íntegra, cabal y plena, el contenido del mandamiento y constatar si reúne o no los requisitos tutivos de la privacidad de los particulares que son objeto de una inspección por parte de las autoridades fiscales, entre ellos, la existencia misma del mandamiento, su fundamentación y motivación, el destinatario del acto, la competencia de quien lo emite, las obligaciones de que se trate la verificación, los encargados de practicarla, etc., para que ellos estén en posibilidad razonable de alegar y probar en contra, en ejercicio del elemental derecho de defensa, al que es correlativa la obligación de la autoridad de oír los argumentos del particular y recibir las pruebas que los apoyan, sino también la de proporcionarle todos los elementos adecuados al respecto.

Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Tesis Jurisprudencial Número 59/97, Novena Epoca del Tomo VI, Página 333 de la fuente del Semanario Judicial de la Federación, sustenta:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO

Acorde con lo previsto en el artículo 16 Constitucional, así como su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de Visita Domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa, con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitado únicamente revise las contribuciones a

cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no en la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenorice o detalle el capitulado o las disposiciones de las Leyes Tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las *antecedentes* consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de los contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que *no están inscritos* en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las *formales o cualquier otro tipo de deber tributario* y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tiene que rendir cuentas al fisco.

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel Ausente Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Es importante mencionar que la orden de visita surte efectos en el momento mismo de su notificación, lo cual según las autoridades fiscales, es necesario en el sentido de que le da el factor sorpresa sobre el contribuyente visitado.

CONTENIDO DE LA ORDEN DE VISITA

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala que los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos.

- Constar por escrito
- Señalar la autoridad que lo emite con su correspondiente competencia
- Estar fundado y motivado

- Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate
- Ostentar la firma del funcionario competente
- Nombre o nombres de las personas a las que va dirigido

Además de los datos antes señalados, en la orden de auditoría se deberá indicar lo siguiente de conformidad con el artículo 43 del citado Código

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

Para que la orden de visita pueda surtir plenamente sus efectos jurídicos deberá contener también.

- Los impuestos que serán objeto de revisión, a fin de que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar y también para que los visitadores se ajusten a la verificación solo de esas funciones.
- Deberá indicar con precisión el período, ejercicio o ejercicios que se van a revisar.
- Contener correctamente los datos del nombre, denominación o razón social del contribuyente a quien va dirigido, así como de los visitadores que intervendrán en la misma.

Al respecto las tesis jurisprudenciales, en Materia Administrativa con números de registro 223326, 209506 y 220943, respectivamente, textualmente dicen:

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS CONSTITUCIONALES.

Las órdenes de visita, para que satisfagan la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 de la Constitución Política, deben reunir los siguientes requisitos: constar por escrito, ser expedidas por autoridad competente; en su cuerpo contener el lugar en el que ha de verificarse la visita, nombre del visitado, objeto de la visita; y citar las disposiciones que fundan la competencia y facultades de la autoridad

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 234/91 Petróleos Mexiicanos, S A 7 de marzo de 1991 Unanimidad de votos Ponente Hilario Bárcenas Chávez Secretario: Oscar Germán Cendejas Gleason.

FUNDAMENTO JURIDICO DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.

La orden para la práctica de una Visita Domiciliaria tiene su sustento jurídico en el artículo 42 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, por las autoridades hacendarias al citar en la orden de visita el mencionado precepto, cumplieron con la obligación de fundamentar debidamente su acto y si además de ese precepto citaron otros artículos, como el 44, 45, 46, 53, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61 y 62 del mismo ordenamiento, los cuales no se refieren a la orden de Visita Domiciliaria sino que regulan la forma en que deberá desahogarse la visita y el procedimiento que deberán seguir los visitadores, sería incorrecto exigirles que precisaran los incisos o fracciones de cada uno de estos artículos, ya que en el momento en que se notifica la orden de visita se inician las facultades de comprobación y, por lo mismo, al elaborarse la orden se desconocen qué supuestos contenidos en esas fracciones o incisos podrían actualizarse, por lo que dicha precisión en ese momento sería imposible.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1393/94. Impresiones Galgo, S A. de C V. 8 de septiembre de 1994. Unanimidad de votos Ponente. Fernando Lanz Cárdenas Secretana Fátima Maribel Alvarado López

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS FORMALES QUE DEBE SATISFACER

Para satisfacer el requisito previsto en el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, relativo a la mención del objeto o propósito de las resoluciones que deben ser notificadas, como son las órdenes de visita, no es necesario que se especifiquen de manera pomenorizada, una por una, las obligaciones fiscales a revisar, pues basta que con toda claridad en términos generales se mencionen, ya que no tendría sentido exigir a las autoridades detallarlas de aquella manera, si sus facultades fiscalizadoras, de acuerdo con el artículo 42, del propio ordenamiento, son amplísimas

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 872/91 Servicios Mexicanos Turísticos S A. 5 de septiembre de 1991 Unanimidad de votos Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia Secretaria: Angelina Hernández Hernández

3.1.5. TIPOS DE ORDENES DE VISITAS

Las órdenes de visita pueden ser de dos tipos:

- Las órdenes de visita propiamente dichas. y
- Las órdenes complementarias

Las primeras son aquéllas con las que se da inicio a una visita fiscal. Las segundas se refieren, por ejemplo, a que al estarse practicando una revisión, las autoridades fiscales ven la conveniencia de ampliar la revisión a otros ejercicios

3.1.6. ACTA DE INICIO

Cuando el precepto Constitucional prescribe que de la Visita Domiciliaria se deben levantar actas circunstanciadas, indudablemente obliga a que los hechos ocurridos bajo los sentidos de los visitadores, al constar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, aparezcan representados por medio de una narración escrita, siendo la primera el acta de inicio

Eduardo J Couture, define a las actas como "un instrumento o pieza escrita, en la cual el redactor de la misma refiere circunstanciadamente un hecho o acto

jurídico. relatando la forma de su acontecimiento, el estado de las cosas o las manifestaciones de voluntad de las personas que participaron en él”²¹

La representación documental de las actas, según Carnelutti, “es inmediata, en el sentido de que la individualidad del hecho a representar se traduce inmediatamente en un objeto exterior, y es permanente, por la perdurabilidad del documento. También la inmediatez del documento implica la presencia del hecho representado de la formación del hecho representativo, lo que lo sustrae a todas las influencias corruptoras que los intereses en conflicto dentro del proceso puedan ejercitar y, además, garantiza la mayor fidelidad, que puede quedar comprometida por la acción del tiempo sobre la memoria humana; la permanencia facilita la que cabría llamar disponibilidad de hecho representativo”²²

Las actas de Visita Domiciliaria, como documento que inscribe la diligencia, debe empezar a extenderse, desde el momento en que ésta se inicia con la entrega de la orden correspondiente, describiendo hechos que están sucediendo, ni siquiera que acaban de suceder. Sólo así se garantiza el control sobre la actuación inspectiva, ya que de lo contrario se otorgaría un poder total a los visitadores para atribuir a los visitados lo que su desatada imaginación les dictara, bastando con afirmar que tal o cual suceso aconteció en su presencia

El acta parcial de inicio constituye una de las principales actas que se levantan durante la Visita Domiciliaria, pues en ella debe constar que las autoridades fiscales cumplieron con todas las formalidades que exige el Código Fiscal de la Federación, para tal acto administrativo, y las que a continuación se detallarán

²¹ Couture J. Eduardo Vocabulario Jurídico. Buenos Aires Ediciones de Palma 1976 Pág 70.
²² Carnelutti, Francisco La Prueba Civil. Buenos Aires Editorial Depalma 1979 Pág 110

El acta parcial de inicio se levantará una vez que los visitantes hayan notificado y entregado la orden de visita y se hubieran identificado debidamente, con su correspondiente constancia de identificación ante la persona idónea con la que se entienda la diligencia

Es importante que aún cuando el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación solo dispone que los visitantes se deben identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, conforme a la jurisprudencia que emitió el Poder Judicial Federal, dicha identificación debe ser pormenorizada, pues sólo de esa manera se cumple con la garantía de seguridad jurídica, ya que el visitado a través de dicha identificación tiene la certeza que los visitantes son personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que están debidamente legitimados para entrar a su domicilio

Los principales datos e información que se circunstanciarán en el acta parcial de inicio son los siguientes.

- a) La fecha y hora de la entrega de la orden de visita.
- b) El número y fecha de la orden de visita, la autoridad fiscal que la emitió, el nombre de su titular y el o los ejercicios y período sujetos a revisión
- c) La persona con la que se inició la visita (visitado, representante legal o terceros).
- d) Si se dejó citatorio para que el visitado o su representante legal se presentarán al día hábil siguiente para hacerles entrega de la orden
- e) Consignar el nombre completo de la persona con quien se entienda la visita, los datos del documento con que se identifica, los datos de la escritura en la que consta el poder que ostenta (sí es el representante legal); el puesto que dice tiene en la empresa y el documento con el que lo acredita
- f) Señalar expresamente que cada uno de los visitantes se identificó debidamente ante la persona que atiende la visita y la descripción de todos los datos de su

credencial o constancia de identificación de dichos visitantes con las que se identificaron como son

- Los datos relativos a la personalidad de los visitantes, como son su nombre completo, su Registro Federal de Contribuyentes, su edad y el nombramiento que tienen;
 - Número de la credencial o constancia de identificación de todos los visitantes;
 - Fecha de expedición de dichas credenciales;
 - La vigencia de las credenciales;
 - Autoridad que la expidió, nombre de su titular y el fundamento legal que le da competencia para emitir dichas identificaciones;
 - Señalar que la credencial esta sellada;
 - Que ostenta la firma de la autoridad fiscal que la expidió,
 - Que tiene la fotografía del visitador para quien se expidió, y,
 - La firma del visitador.
- g) En caso de que la revisión sea coordinada, los visitantes nombrados por las autoridades fiscales y las Entidades Federativas o del Distrito Federal, deberán identificarse de la misma manera en que se señaló anteriormente, pues el personal de ambas actuarán en la visita.
- h) Después de la identificación deberá hacerse constar en el acta parcial de inicio, que el documento identificador fue exhibido a la persona que recibió la orden y que ésta lo examinó a satisfacción y sin producir objeción alguna, lo devolvió a los visitantes
- i) En relación con la identificación de los visitantes, es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 43, fracción II, que los visitantes pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, en cualquier tiempo o etapa de la auditoría, por la autoridad competente, lo cual se

notificará mediante oficio al visitado y para tal efecto se levantará un acta parcial, por lo que si se sustituyen o aumentan los visitadores, los mismos se identificarán de la misma manera pormenorizada como se explicó en los puntos anteriores

- j) En todos los casos será necesario, que en el acta final de auditoría se asienten nuevamente los datos características de los documentos identificatorios exhibidos por todo el personal que participó en la diligencia, independientemente que algunos de los visitadores no concluyan la visita
- k) Resulta importante mencionar que en los casos en que alguno de los visitadores nombrados en la orden de visita, no se constituyan en el domicilio del visitado, no existe obligación de que los mismos se identifiquen, en el entendido de que si en algún momento se presentan en el domicilio auditado, deberán cumplir con tal formalidad y para tal efecto levantarán un acta parcial
- l) Otro requisito de suma importancia en el acta parcial de inicio, es el nombramiento de dos testigos, el cual debe cumplirse en los términos que señala el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues no basta que aparezcan en la citada acta los testigos, sino que es necesario que éstos se designen tal como señala el mencionado precepto legal, además de que este requisito esta considerado como una garantía constitucional.
- m) Para el cumplimiento legal de la designación de testigos, deberá asentarse en el acta parcial de inicio, que los visitadores requirieron al visitado o a su representante legal, o con quien se entienda la visita, para que designará dos testigos, y que en caso de que tales personas se hubieren negado a nombrarlos o de que los nombrados no hubieren aceptado servir como tales, los visitadores los hayan designado, hechos que se deberán hacer constar en forma precisa y clara en dicha acta parcial de inicio.
- n) Los testigos deberán identificarse preferentemente con credenciales expedidas por autoridad competente, las que se circunstanciarán en el acta parcial de inicio, como pueden ser, credencial de elector, licencia de conducir, cartilla de servicio

militar; de no ser posible esto, bastará con el reconocimiento que de ellos haga quien los designó.

- o) Asimismo, se deberá asentar en el acta, el nombre completo, edad, estado civil, lugar de residencia, ocupación y domicilio de ambos testigos
- p) Ahora bien, respecto a los testigos pueden ocurrir tres situaciones que son.
 - La no comparecencia de los mismos al lugar en donde se está llevando a cabo la visita
 - La ausencia de los mismos antes de que concluya la diligencia.
 - Su manifestación de voluntad de dejar de ser testigos
- q) Ante tales circunstancias, la persona con quien se entienda la visita deberá ser requerida para que designe de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán nombrar a quien o quienes los sustituyan, siendo pertinente aclarar que lo anterior no invalida los resultados de la visita y que únicamente se deberá señalar en forma clara y precisa la razón por la cual los testigos son sustituidos en el acta que al efecto se levante (Artículo 44 fracción III, del Código Fiscal de la Federación).
- r) Los testigos, por otra parte, deben ser capaces; el artículo 450 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria, establece que tienen incapacidad natural y legal los menores de edad; los mayores de edad privados de inteligencia por locura, idiotismo o imbecilidad, aún cuando tengan intervalos lúcidos, los sordomudos que no saben leer ni escribir, los ebrios consuetudinarios y los que habitualmente hacen uso inmoderado de drogas y enervantes
- s) Por último, debe destacarse que el Tribunal Fiscal de la Federación, ha resuelto que la designación de testigos al ser una garantía constitucional, no debe ser inferido a base de presunciones, sino que debe constar en forma clara y precisa.

- t) Por otra parte, también se hará constar en el acta parcial de inicio, la manifestación bajo protesta de decir verdad si el visitado ha presentado o no declaración del Impuesto Sobre la Renta, por el último ejercicio fiscal regular
- u) Finalmente, se asentará en el acta en mención una relación de los registros, documentación contable, declaraciones y, de la documentación, en su caso, no engranada a la contabilidad que se haya encontrado

El cumplimiento de todas las formalidades y datos anteriores evitará a las autoridades fiscales que el contribuyente pueda alegar con posterioridad lo siguiente

- Que al no encontrarse el visitado o su representante legal, no se haya dejado citatorio.
- Que la diligencia se desahogó en días y horas inhábiles
- Que el personal de visita no se identificó pormenorizadamente al inicio de la actuación.
- Que los testigos no fueron nombrados por la persona que atiende la diligencia
- Que la diligencia se inició en fecha posterior a la notificación de la orden, lo que podría significar algunos problemas en relación al momento en que formalmente se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.
- Que los registros económicos y demás elementos de control de operaciones no engranados a la contabilidad o a los registros simplificados, no fueron materialmente localizados en el domicilio del contribuyente

Inmediatamente después de que se entregue la orden, deberá iniciarse la revisión y aún en el evento de que el examen de los libros y documentos sea hecho con posterioridad, el acta parcial de inicio se levantará de acuerdo a las formalidades

anteriormente señaladas, y para hacer constar los hechos asentados en la misma, deberá firmarse por todas las personas que intervinieron en ella (visitadores, visitado y testigos), debiendo entregarse un tanto de la misma al visitado.

De manera, entonces, podemos concluir que tanto por la esencia misma del documento, como para garantizar con mayor rigor al particular contra las declaraciones arbitrarias que pudieran incorporarse al relato, se hace necesario que el acta se levante en presente de indicativo, que sea siempre una descripción que acompañe a las acciones que se van realizando y a los hechos que se van observando; en suma, que la relación de estas acciones y hechos sea sincrónica y contemporánea con ellos, no sucesiva.

SUSTITUCION, AUMENTO O DISMINUCIÓN DE VISITADORES

No siempre los visitadores que inician la visita, que generalmente son dos como mínimo, la llevan a cabo hasta su conclusión, pues por diversas razones se nombran nuevos que los vengan a *auxiliar o bien a que los sustituyan total o parcialmente*; razones que tienen su origen en renunciadas, despidos, ascensos o porque se les comisiona a otras visitas o bien porque el visitado es más importante de lo que se pensaba o presenta complicaciones el examen de su contabilidad

Cuando se lleva a cabo el aumento o sustitución de visitadores, que deberá provenir de autoridad competente, se requiere satisfacer los requisitos que señalan las fracciones II y III del artículo 44, esto es, si al presentarse los nuevos visitadores no encuentran al visitado o a su representante, deberán dejar citatorio con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal para que uno u otro estén presentes al día siguiente, si es hábil, a la hora que se señalará. Si al presentarse al día siguiente a la hora que se indicó no están presentes el visitado o su representante,

iniciarán sus labores entendiéndose con la persona que esté presente empleado del visitado

Pero antes de iniciar sus labores deberán levantar acta de identificación ante quien los atienda y en presencia de dos testigos, en la que se haga constar que se entrega la orden para que auxilien a los visitadores designados en la orden de visita, o en su caso, para sustituir a los designados inicialmente o a alguno de ellos. De incurrirse en la omisión de levantar acta, la labor que ellos realicen vicia a partir de ese momento la visita y lo que en apoyo de ella se llegue a expedir por la autoridad fiscal

Toda sustitución de visitadores debe ordenarla la autoridad competente, por lo que en el oficio en que se autoriza ello dirigido al visitado o a su representante, debe consignar los numerales del ordenamiento que le otorgan tal competencia, pues de no hacerlo no se satisface este requisito ya que no basta con tener la competencia sino hay que dar a conocer en el oficio las disposiciones que la otorgan, para que el visitado esté en condiciones de verificar ello.

Resulta importante mencionar que por visitador se debe entender "Empleado que tiene a su cargo hacer visitas o reconocimientos con fines de asistencia o información" ²³

SUSTITUCION DE AUTORIDAD REVISORA

En materia de fiscalización, puede darse el caso de que la autoridad fiscal que inicio la Visita Domiciliaria no fuere ya competente, para lo cual la que sea competente notificará al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores

Una autoridad fiscal deja de ser competente.

- Cuando el contribuyente efectúa conforme a la Ley cambio de domicilio fiscal
- Cuando la autoridad revisora sufra conforme al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, cambio de circunscripción territorial.
- Cuando la autoridad revisora sufra conforme a los Reglamentos mencionados en el punto anterior modificación a sus atribuciones respecto a un núcleo de contribuyentes, por ejemplo, la creación de la *Administración General de Grandes Contribuyentes*, la cual se encargara de revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los considerados conforme al artículo 13 fracción XII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Grandes Contribuyentes, los cuales aunque se encuentren dentro de la circunscripción territorial de una Administración Local, no serán competencia de la misma, sino de la Administración Local de Grandes Contribuyentes correspondiente
- Cuando por modificaciones al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria deje de existir una autoridad revisora, y/o se cree una nueva

También puede haber sustitución de autoridad revisora, cuando la autoridad fiscal de una entidad coordinada, atendiendo a la importancia del contribuyente visitado o a lo observado en una visita, solicite que sea una autoridad fiscal federal la que continúe y concluya la visita, o bien porque observe que es un contribuyente que

opera en un buen número de Entidades del país o simplemente para que se le auxilie en su labor.

Otro caso, puede suceder de haber iniciado la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y desea que sea continuada hasta su terminación por una autoridad subalterna

3.2. DESARROLLO DE LA VISITA

De conformidad con el Código Fiscal de la Federación el desarrollo de la visita domiciliaria deberá ser de la siguiente manera

ARTICULO 46 La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas

- I De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado
- II Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la vista se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se

levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código

- III Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.
- IV Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita

Quando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán

transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro de plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros

independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes *personas físicas* podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y la sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, su personal o indebido

de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

- V. Cuando resulte imposible continuar a concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.
- VI. Si en el cierre del acta final de la visita no *estuviere presente el visitado o su representante*, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien *estuviere presente en el lugar visitado*; *en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos* firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.
- VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

3.2.1. DEBERES Y FACULTADES DE LAS AUTORIDADES Y EL VISITADO

Cumplidos los requisitos para iniciar la visita, el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación dispone que el visitado, su representante o la persona con quien se entiende la visita quedan “obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita, así como permitir la verificación de bienes y mercancías”.

Así pues los visitadores en el desempeño de su cometido están facultados para examinar los libros de contabilidad y demás documentación comprobatoria de las operaciones del visitado así como verificar la existencia de bienes y mercancías

Por su parte los visitadores que lleven a cabo la revisión deberán tener presente.

Que el único periodo y las únicas obligaciones tributarias susceptibles de verificación, son aquellas que expresamente se detallan en la orden, ya que cualquier exceso podría provocar la nulidad del procedimiento

3.2.2. LIMITE DE LA FUNCION INSPECTIVA DOMICILIARIA

El fin fundamental que se persigue con las Visitas Domiciliarias de que nos ocupamos es el de asegurar, en la práctica, el efectivo cumplimiento de las disposiciones fiscales de carácter fiscal. Pero esta actividad de la Administración, no es arbitraria ni omnímoda, sino que, por el contrario, se norma por un régimen de derecho, la Administración no es libre de llevarla a cabo como crea conveniente, sino apegándose a un ritual imperativo, meticoloso, encerrado en un marco de prescripciones rígidas que tienen el propósito de poner la libertad y la seguridad del visitado al abrigo de los caprichos de la autoridad y sus agentes.

Así pues la Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal es una actividad que se integra por un conjunto de facultades y deberes delimitados en sus alcances y formas, cuya realización obedece al ejercicio de un núcleo de facultades y de prerrogativas conferidas por el ordenamiento de la administración pública para que esta pueda llegar a conocer con certidumbre, en todos sus aspectos, las propuestas de hecho de la imposición, pero esta suma de atribuciones y privilegios corresponde un correlativo conjunto de deberes de sujeción impuestos por el propio ordenamiento, y cuyo cumplimiento es inexcusable para que la inspección alcance los fines que persigue, así entonces la función inspectora queda, por todo lo expuesto circunscrita a un ámbito que el ordenamiento le marca y cuya delimitación se produce por los siguientes preceptos

- Los que, con signo positivo, enuncian las facultades de investigación que a la administración pública se atribuyen, y

- Los que, con signo negativo, señalan los límites, materiales y formales, dentro de los que esa función ha de desenvolverse.

Al respecto el Ministro Guzmán Orozco establece que el límite de la función inspectiva debe ser "determinado por el respeto a los derechos individuales del hombre, amparados por normas fundamentales del ordenamiento interno e, incluso, por declaraciones universales formuladas en el seno de organizaciones internacionales. Como sabemos, la actividad inspectora pone de manifiesto una intromisión en las relaciones privadas y es ineludible que ese recortamiento de la libertad individual no entre en colisión con el estatuto jurídico general que la ampara y regula. En términos abreviados podría decirse que los límites básicos, de tipo material dentro de los que ha de moverse la inspección derivan de los principios cardinales que inspiran el Estado de Derecho"²⁴

3.2.3. LUGAR DONDE SE DEBE PRACTICAR LA VISITA

Algunas de las principales formalidades a que deben sujetarse las Visitas Domiciliarias, son que la orden exprese el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia

Por lo tanto, imprescindiblemente debe existir coincidencia entre el lugar o lugares señalados en la orden de Visita Domiciliaria y el lugar o lugares en que materialmente se realice la Visita, tal como lo dispone el artículo 43 fracción I del

²⁴ Cartas Sosa, Rodolfo, Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal 2ª Ed. México Editorial Themis 1997 Pág. 185.

Código Fiscal de la Federación, y por regla general la Visita deberá ordenarse al domicilio fiscal de los contribuyentes, por lo que el mismo deberá aparecer claramente señalado en la orden de Visita, sin embargo, debe tenerse presente que la visita puede realizarse en otro u otros domicilios, que aún cuando no estén manifestados como domicilio fiscal, lo sean conforme a lo que establece como tal el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, mismo que además regula dicha posibilidad en su último párrafo.

Algunos autores como Flores Zavala, al respecto opinan: "La orden de visita, pues, para cumplir con un requisito esencial de los cateos, debe indicar con toda precisión el lugar en que ha de desarrollarse y a cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia. El mandato constitucional no admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga en forma vaga o equívoca que deje a la discrecionalidad de los ejecutores la determinación de la localidad de que se trate. Además, como ya apuntábamos, la visita debe llevarse a cabo en el sitio especificado en la orden respectiva y no en ningún otro, aunque corresponda a dependencias del sujeto visitado"²⁵.

Otra consecuencia que se deriva de la disposición constitucional en examen estriba en que por cada lugar que deba ser objeto de Visita Domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, la autoridad debe expedir la concreta orden correspondiente, sin que sea válido designar en una sola orden diversos domicilios en que en forma simultánea o alternativa pueda llevarse a cabo la diligencia.

En mi opinión resulta indispensable la necesaria especialidad de la orden respecto del domicilio, para que la autoridad pueda, válidamente, practicar la visita en cualquier lugar distinto del indicado originalmente, siendo imprescindible dictar otra orden en la que se señale con toda precisión la nueva localidad objeto de la inspección y así con todas y cada una en las que desee constatar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Por lo tanto concluyó que el lugar donde se debe llevar a cabo la visita debe ser indudablemente el especificado claramente en la orden de visita

3.2.4. FORMALIDADES A OBSERVARSE DURANTE EL DESARROLLO DE LA VISITA

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece las formalidades conforme a las cuales se deberá desarrollar la Visita Domiciliaria, cuyo olvido por las autoridades administrativas o los señores visitadores puede traer consigo que se vicien los resultados de ella en perjuicio de toda la labor desarrollada y por ende, que resulte ilegal la resolución determinando créditos fiscales a cargo del visitado con las sanciones correspondientes, si se encontraron irregularidades en el *cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo*.

Estas formalidades se han ido ampliando y transformando por el legislador buscando cerrar algunas omisiones y recoger las que se relacionen con determinadas contribuciones, las cuales se contemplan en siete fracciones del artículo 46.

- 1 **La visita deberá desarrollarse en el domicilio fiscal.** El primer párrafo del artículo 46 nos dice “La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas ”
- 2 **De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta.** La fracción I del artículo 46 establece “De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado.”
- 3 **Visita simultanea a dos o más lugares.** La fracción II del artículo 46 establece. “Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.”
4. **Aseguramiento de la contabilidad.** La fracción III del artículo 46 señala: “Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas en donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionadas con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que

se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo "

- 5 **Actas parciales o complementarias.** El primer párrafo de la fracción IV, establece. "Con las formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita"
- 6 **Operaciones con partes relacionadas.** El cuarto párrafo de la fracción IV precisa: "Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente".
- 7 **Información confidencial respecto de operaciones comparables.** El quinto párrafo de la fracción IV, en relación con lo anterior, expresa "Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecta la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo "

- 8 **Plazo para tener acceso a la información confidencial.** El sexto párrafo de la fracción IV nos dice "Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a tomar notas y apuntes."
- 9 **Plazo en que debe guardarse la confidencialidad de la información** El séptimo párrafo de la fracción IV establece "El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por lo perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo "
- 10 **Revocación de los representantes.** El octavo y último párrafo de la fracción IV, indica que. "La revocación de la designación de representante autorizado para

acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial”.

- 11 **Levantamiento de actas en las oficinas de la autoridad fiscal.** La fracción V del artículo 46 establece: “Cuando resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.”
- 12 **Cierre del acta final.** La fracción VI del artículo 46 indica que: “Si al cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia sin que esto afecte la validez y valor probatorio”
- 13 **Las actas parciales integran el acta final.** La fracción VII y última del artículo 46, establecen que “Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente”
- 14 **Cuando procede nueva orden de visita.** A partir del 1° de enero de 1999 se adicionó un último párrafo al artículo 46. que nos dice “Concluida la visita en el

domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requiere nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones”

EXAMEN DE LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA

Una vez satisfechos los requisitos preliminares de *la inspección domiciliaria*, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir, a los visitadores designados por las autoridades, el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Como podemos observar los únicos títulos que legitiman la solicitud de documentación al visitado son la competencia para ordenar la visita, por una parte, y la orden misma, su entrega y la identificación de quienes concurren a desahogarla, por la otra, ningún otro servidor público que no colme las anteriores condiciones puede exigir la exhibición de los libros y documentación contable del visitado para su análisis; es decir, esta intimación solamente puede hacerla, de un lado quien tiene facultades para ordenar la práctica de Visitas Domiciliarias en la propia orden, y, de otro. los designados para llevarla a cabo, siempre y cuando hayan cumplido con los requisitos de entrega del mandamiento e identificación de su persona.

Por lo tanto siendo el objeto que se persigue con la visita conocer la situación fiscal del visitado resulta indispensable partir del examen de su contabilidad y documentación comprobatoria, ya que estos son los elementos que reflejan su conducta fiscal.

REVISION DE LIBROS Y PAPELES

De acuerdo con lo previsto por el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la diligencia están obligados también a mantener a disposición del personal de inspección actuante la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Resulta importante mencionar que la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación faculta a los visitadores para que al citar al visitado estos puedan hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad, facultad que resulta inconstitucional ya que con el simple citatorio *no se ha iniciado la visita.*

Por su parte el artículo 53 dispone al respecto, que en materia de Visitas Domiciliarias, las solicitudes para la presentación de los libros y registros que formen parte de la contabilidad del visitado, deberán satisfacerse en el acto. Cuando el requerimiento se refiera a cualquier otra documentación que deba tener en su poder el contribuyente, este tendrá un plazo de 6 días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud para su entrega

Como puede verse lo dispuesto por el artículo 53, en materia de visitas domiciliarias es un caso de excepción a la regla establecida en el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo con el cual las notificaciones de los actos administrativos surten sus efectos al día hábil siguiente a aquel en que fueren hechas, y como vemos en materia de Visitas Domiciliarias desde el comienzo de la visita el visitado deberá mantener a disposición de los visitadores los libros y documentos que permitan precisar su situación fiscal, con el argumento de las autoridades de evitar que aquellos pudieran disponer de mayor tiempo para corregir y ocultar las irregularidades que presentarían sus libros y registros contables

Correlativamente al deber de tener, mientras dure la visita, a la orden de los visitadores, la documentación contable del visitado, éste tiene el derecho constitucional de que el análisis de la misma se lleve a cabo precisamente en su domicilio. Definitivamente, la Carta Política no autoriza el secuestro de la documentación contable del visitado para ser examinada en otro lugar distinto del señalado en la orden, ni siquiera en el domicilio de las autoridades fiscales, como disponía el numeral 45 del Código Fiscal de la Federación en su texto anterior, conforme al cual los visitadores podían recoger la contabilidad del visitado para examinarla en las oficinas de las autoridades fiscales en los supuestos que enumeraba, mismo que acabó por ser derogado, debido sin lugar a duda al criterio jurisprudencial expresado por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto dice:

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 45 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN LA PARTE EN QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES A RECOGER LA CONTABILIDAD PARA EXAMINARLA EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD FISCAL, ES INCONSTITUCIONAL.

Las Visitas Domiciliarias que el artículo 16 Constitucional permite efectuar a las autoridades administrativas, deben verificarse única y exclusivamente en el domicilio del visitado y la función del visitador debe limitarse a inspeccionar los papeles y libros que requiera, sin poder sustraerlos del domicilio en que actúa, puesto que ni del texto de la disposición constitucional, ni de su interpretación jurídica, puede concluirse que dicho precepto autoriza a los visitadores a sustraer la documentación que estimen necesaria. Por tanto, el artículo 45 del Código Fiscal citado, en la parte en que autoriza a

los visitadores a recoger la documentación que se inspecciona y llevarla a las oficinas fiscales, viola el artículo 16 Constitucional.

Amparo en revisión 8559/87.- Daniel Vela, S A - 10 de marzo de 1988 - Mayoría de dieciocho votos - Ponente José Manuel Villagordea Lozano.- Secretario.- Jorge Mario Pardo Rebolledo

Por lo tanto la revisión de libros y registros que formen parte de la contabilidad del visitado por mandato constitucional solo podrá desarrollarse en el domicilio del mismo o en su caso de acuerdo con el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y sean anexados a las actas correspondientes.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ASEGURAMIENTO DE LA DOCUMENTACION DEL VISITADO EN LOS TERMINOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

De conformidad con el artículo 46 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, *durante el desarrollo de la Visita Domiciliaria* las autoridades fiscales podrán asegurar la contabilidad, correspondencia, bienes y mercancías del contribuyente, pudiendo, indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Entendiéndose, que se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo

Otro artículo que faculta a las autoridades fiscales para asegurar la contabilidad del visitado, bienes o mercancías, es el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su fracción II, dispone:

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

ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD

Como vimos anteriormente uno de los poderes de que pueden hacer uso los visitadores en curso de la inspección domiciliaria es el llamado aseguramiento de la contabilidad del visitado, contemplado en la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo

inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

El precepto antes mencionado provoca serias dudas acerca de su constitucionalidad, ya que el aseguramiento de la documentación contable que establece no encuentra un claro apoyo en la Ley Fundamental. La facultad fiscalizadora, debe tener como límites la libertad y el derecho de propiedad individual, los cuales indudablemente se afectan si alguien es desposeído aunque sea en forma temporal y los papeles no salgan del domicilio del propietario.

Es cierto que el aseguramiento de la contabilidad constituye una molestia de menor entidad que el secuestro de la misma, pero el deber del visitado de mantener, mientras dure la visita, su contabilidad a disposición de los visitantes, de ninguna manera significa que pierda la posesión de ella y tenga que pedirla en préstamo a los visitantes cada vez que la necesite para realizar sus actividades. Por el contrario, son los visitantes quienes deben pedir al visitado les facilite la documentación comprobatoria de sus operaciones para su estudio.

Independientemente del problema de la constitucionalidad del precepto en comento, el ejercicio de la facultad que contiene queda sujeto a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, por lo que los visitantes deben razonar adecuadamente la necesidad de la medida, invocando correctamente las circunstancias del caso, apreciando debidamente los hechos pertinentes y

respetando las reglas de la lógica, dado que nuestro orden legal no contempla, en principio, la existencia de facultades discrecionales absolutas, por virtud de las cuales las autoridades puedan afectar a los particulares sin tener que dar explicación alguna de sus actos

De ahí que, el aseguramiento de la contabilidad del visitado no debe quedar al criterio de los visitadores, sino que considero resulta necesario establecer previamente una razón válida para ello, la que por lo demás debe demostrarse fehacientemente, pues su conocimiento no puede quedar en fuero interno de quien tome la resolución. De otro modo el absolutismo de los visitadores podría dirigirse por donde quisiera, sin más freno que su voluntad para proceder a asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes del visitado.

Es indiscutible, de acuerdo al texto legal, que los visitadores pueden, ejercitar en cualquier momento del curso de la visita, y no necesariamente al inicio de ésta, la facultad de que se trata, siempre y cuando, además, funden adecuadamente su determinación, debido a que el artículo 16 Constitucional exige que todo acto de molestia exprese ineludiblemente, desde el momento mismo de su emisión, los fundamentos legales que le dan sustento jurídico, deber cuyo cumplimiento no se puede excusar por el hecho de que la Ley otorgue la facultad que se ejercite.

Es importante destacar que ante la procedencia del aseguramiento de la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, se debe dejar en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previa formulación de inventario de los mismos.

COMPULSA A TERCEROS

Compulsar consiste en requerir y obtener de terceros, con fundamento en disposiciones contenidas en las Leyes Fiscales, datos relacionados con el contribuyente objeto de una auditoría fiscal, con el propósito de compararlos con los que aparecen en sus libros y declaraciones y precisar de esta manera si coinciden o no

Para Molina Aznar, las compulsas son "los escritos mediante los cuales se requiere a terceros información relacionada con el contribuyente en revisión".²⁶

Así pues, las compulsas llevadas a cabo por los visitadores durante el desarrollo de su trabajo constituyen los requerimientos de información que se hacen a terceros, sean proveedores de bienes y servicios o adquirentes de los bienes o servicios que enajena o presta el visitado, información que se cotejará con lo asentado en la contabilidad o la documentación expedida, percatándose los visitadores si en efecto la actuación del contribuyente ha sido correcta o no. A través de las compulsas es como en buen número de casos se descubre que el visitado ha adquirido facturas apócrifas o no ha expedido todas las que debió o bien las copias que guarda no coinciden con los originales que obran en poder de sus clientes

Hay dos clases de compulsas:

- Por correo, y
- Personales

²⁶ Molina Aznar Víctor E. Op. Cit. Pág 94

Cada una se explica por sí sola. En la primera, la información que se requiere se hace mediante carta certificada con acuse de recibo. En el segundo caso, la información es recabada directamente por el personal fiscal adscrito a la auditoría en los libros, registros, documentación comprobatoria y correspondencia de los clientes del contribuyente visitado o bien de los proveedores o acreedores. Cuando esto último sucede se levanta un acta parcial en cual se hacen constar los hechos observados, debiendo firmarla el representante legal del contribuyente compulsado o bien el dueño del negocio.

El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación señala que los hechos u omisiones determinados con base en las compulsas se darán a conocer al contribuyente o responsable solidario mediante oficio de observaciones a fin de que pueda presentar la documentación que desvirtúe los hechos consignados en el mismo.

Sin embargo no es bastante para que la situación fiscal de alguien quede demostrada mediante el empleo de este procedimiento, el hecho de que el tercero compulsado afirme haber mantenido vínculos o realizado operaciones relevantes a efectos tributarios, con el sujeto pasivo de la investigación, sino que es indispensable que se rindan pruebas que justifiquen tales asertos, señalando con precisión los elementos concretos e individuales de convicción y su contenido para que el investigado esté en aptitud razonable de defenderse y no se quebrante en su perjuicio la garantía del proceso legal.

Este criterio es acorde al sostenido en la siguiente ejecutoria por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

AUDITORIA, VISITAS DE, DICHOS Y DOCUMENTOS DE TERCEROS.

Para que la resolución que finca un crédito fiscal con base en una acta de auditoría esté debidamente fundada y motivada, en términos del artículo 16 Constitucional, es menester que los actos contenidos en el acta sean claros, sólidos y precisos, para fundar la conclusión alcanzada. Así, si se hacen

compulsas a terceros, para probar ingresos de la afectada, es claro que no basta la simple afirmación de esos terceros, hecha fuera de juicio, para hacer prueba en contra de dicha afectada, no la mención ambigua e imprecisa de que se consultaron libros o documentos de esos terceros, sino que es necesario que el dicho de los terceros esté apoyado por algunas pruebas que le den validez en contra de la quejosa, y que cuando se cita documentación de esos terceros, se precise con toda claridad qué documentos se examinaron, a manera de que puedan ser plenamente identificados, y se debe precisar también con toda claridad cuál es el contenido de esos documentos, para que se pueda analizar la validez de la conclusión obtenida, sin dejar a la quejosa en estado de indefensión por la *falta de claridad en esos datos, y sin pretender arrojarle indebidamente la carga de probar que la conclusión obtenida por los auditores no es correcta.*

AMPARO DIRECTO 44/76.- Exclusivas Modernas, S A - 27 de abril de 1976 - Unanimidad de votos.- Ponente Guillermo Guzmán Orozco.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

TRIBUNALES COLEGIADOS Séptima Época, Volumen 88, Sexta Parte Pág 21

Aparte de apoyar los datos obtenidos de terceros, en elementos de convicción complementarios, las autoridades fiscales deben, por imperativo constitucional y legal, cumplir con otro requisito adicional el de *circunstanciar debidamente la información y sus fuentes, para el más exacto conocimiento de los hechos por parte de quien pudiera verse afectado por ella, poniéndolo en condiciones de ser efectivamente oído en defensa de sus intereses* Esto implica no sólo la necesidad de especificar los documentos de los que emanan los informes, sino también la entrega de copias de las actas de aportación de datos respectivas de los documentos objeto de la encuesta o papeles de trabajo, idea a la que responde acertadamente la siguiente tesis de la Sala Superior:

COMPULSAS. RESULTA NECESARIO QUE SE LE DEN A CONOCER AL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL CUAL SE HACEN. CORRIENDOLE TRASLADO CON LAS ACTAS RESPECTIVAS Y SUS ANEXOS

Si las autoridades fiscales determinan créditos fiscales a cargo de un contribuyente con apoyo en las compulsas hechas a tercero, no basta, para satisfacer la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, que se le corra traslado con las actas respectivas, sino que también es necesario que se le den a conocer los anexos de las mismas, máxime tratándose de papeles de trabajo, así como todos y cada uno de los documentos compulsados, pues solamente así podrá estar en posibilidad razonable de alegar y probar en contra de los hechos asentados, con el consecuente respecto a la garantía de audiencia.

Revisión No. 2036/84 y Queja No 127/84.- Resuletas en sesión de 4 de enero de 1990, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno - Secretario Lic Juan Carlos Gómez Velázquez

Por otra parte es importante destacar que cuando los visitadores acudan ante un tercero y violen las formalidades que se deben respetar, corresponderá únicamente al tercero alegar dichas violaciones, sin que esto afecte el desarrollo de la visita que originó la compulsas.

Al respecto la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nulidad Número 100 (14) 302/95/18/94 resolvió lo siguiente

COMPULSAS A TERCEROS. CASO EN EL QUE SE CARECE DE INTERES JURIDICO PARA INCONFORMARSE EN CONTRA DE SU DESARROLLO

Si se realiza una compulsas a un tercero, el único que tiene interés jurídico para reclamar la violación de formalidades en la visita, es el tercero compulsado, y no el sujeto visitado respecto al medio indirecto de comprobación de sus operaciones, por lo que si hace valer en su demanda dichas violaciones, debe declararse infundado el concepto de anulación.

PAPELES DE TRABAJO

De acuerdo con el maestro Rodolfo Cartas Sosa, "se llama papeles de trabajo al conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidos en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en caso necesario, la descripción de las mismas pruebas"²⁷

Para Hugo Carrasco, los papeles de trabajo son, "los documentos en los cuales el o los visitadores realizan una serie de anotaciones o extractos que efectúan durante su labor y sirven luego para redactar el acta de visita, constituyendo el punto de contacto que en algunos casos por la complejidad de la revisión debe existir entre los libros, registros, documentación comprobatoria y el acta de auditoría"²⁸

²⁷ Cartas Sosa Rodolfo Op. Cit Pág 219
Carrasco Inarte, Hugo. Op. Cit. Pág 43

Como podemos observar en dichos papeles se describe el trabajo desarrollado por los visitadores durante la comprobación y estimación de las operaciones del visitado, describiendo no sólo los procedimientos de auditoría que se siguieron, sino que además constituyen constancia del trabajo efectuado por los visitadores.

Los papeles de trabajo son de gran importancia y relevancia, ya que constituyen la evidencia escrita de los procedimientos de auditoría realizados, sobre qué extensión o en qué oportunidad. Reflejan también las observaciones encontradas, y son fundamento de las conclusiones a que se llegó en la revisión, dando a los visitadores la posibilidad de respaldar los hechos indicados en el acta, respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales del revisado.

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

Tales requisitos son

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

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

Es importante citar, con referencia a los conceptos anteriormente mencionados, la tesis de jurisprudencia del Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito que dice

ACTAS DE AUDITORIA LOS PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A LAS, DEBEN REUNIR LOS MISMOS REQUISITOS QUE PARA AQUELLAS EXIGE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Si bien es cierto que los papeles de trabajo no están contemplados en el Código Fiscal de la Federación, también lo es, que no existe ningún impedimento en el sentido de que las actas de auditoría puedan conformarse por un número indeterminado de hojas o anexos. En estas condiciones, debe concluirse que los visitadores válidamente puedan elaborar cédulas o papeles de trabajo adjuntos en los que se detalle la documentación exhibida por la contribuyente, o bien, en los que sustenten sus observaciones para así agilizar el funcionamiento de la visita y el manejo del acta, sin embargo, para que dichas cédulas puedan considerarse válidas, es necesario que cumplan con los mismos requisitos que para la validez de las actas de auditoría exige la ley, concretamente el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, pues sería jurídicamente aberrante que documentos no contemplados en éste pudiesen resultar válidos sin requisitos o con requisitos menores a aquellos que se establecen para documentos sí contemplados en ese ordenamiento, como son las susodichas actas de auditoría

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 446/90.- Constructora Mayorazgo, S.A -13 de febrero de 1992.- Unanimidad de votos - Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo.- Secretaria Luz del Carmen Herrera Calderón.

Por lo tanto los papeles de trabajo generalmente son la base en la que se van a sostener las observaciones que se indiquen en el acta de auditoría, de tal manera que se requiere que en ellos consten en forma clara, precisa y objetiva los hechos que se plasmen en aquellas, dado que son las fuentes de información para hacer

constar las observaciones que se determinen. Entonces los papeles en cita deben elaborarse partiendo del principio que contendrá los elementos probatorios necesarios y suficientes para poder sostener irregularidades, por lo que en ellos se deberá precisar la fuente de los datos de donde se obtuvo la información que conste en ellos

Los documentos de referencia deberán ser elaborados por los visitadores autorizados en la orden, y que efectivamente se hubieran constituido materialmente en el domicilio del visitado y estos hayan sido debidamente acreditados, por lo que si un visitador no satisface dichos requisitos deberá de abstenerse de elaborar dichos documentos, puesto que esta impedido para ello, y se tendrá que precisar que visitadores elaboraron tales papeles de trabajo, indicando en ellos la firma del visitador que los elaboró, así mismo los deberán firmar tanto la persona que afronte la revisión como los testigos, y sino lo quisieren hacer, tal circunstancia se hará constar en el acta correspondiente.

Es importante mencionar que los papeles de trabajo deberán ser circunstanciados, cuando estos formen parte integrante de una acta de visita, debiéndose entregar copia de los mismos a la persona con la que se entienda la revisión, ya que para que se pueda considerar que los papeles de trabajo forman parte integrante del acta de visita, deberá existir constancia con la que se acredite que se entrego copia de ellos al visitado o a la persona que afronta la revisión para que se justifique que el visitado los conoce y pueda desvirtuar o en su caso impugnar las irregularidades en ellos consignadas

CIRCUNSTANCIACION DEL ACTA DE VISITA

Volviendo con el análisis de las prescripciones relativas a los cateos, aplicables a las Visitas Domiciliarias, tenemos que la Constitución dispone que al concluir la inspección se levante “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 conformidad con la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta, mismas que deben contener los hechos y omisiones observados durante la misma de una manera circunstanciada, lo cual debe entenderse como la forma de detallar y asentar clara y pormenorizadamente cada uno de los hechos y omisiones observadas, la documentación o bienes que se revisaron. el procedimiento que se siguió para determinar ingresos omitidos, datos que deben ser soportados con la documentación comprobatoria idónea

Es necesario resaltar que los datos que deben asentarse en actas, son exclusivamente los relacionados con la revisión que se está practicando, es decir, concretamente los hechos y omisiones que se conozcan en el desahogo de la visita, por lo que en ningún momento deben los visitadores hacer constar en actas alguna manifestación u objeción que el visitado pretenda se consigne en las mismas, ya que para ello los visitados pueden elegir los medios idóneos de defensa que les otorga la Ley

Las observaciones consignadas en actas deben estar debidamente circunstanciadas y cuando se efectúe algún desglose en papeles de trabajo, esa circunstancia se asentará en el acta correspondiente; dichos papeles de trabajo deberán ser firmados por el visitado, su representante o el tercero con quien se haya entendido la diligencia, los testigos y cuando menos uno de los visitadores y se les

entregará a los mismos una copia, asentándose en el acta, en forma precisa, que la persona con quien se entiende la visita recibió de conformidad una copia legible de los mismos y que éstos forman parte integrante del acta.

El acta de la visita constituye así un registro sensible, sistemático y ordenado de los hechos que van conformando el desarrollo de aquélla, que se caracteriza por ser un procedimiento continuo, más o menos prolongado, con una serie de hechos en secuencia, que se inicia con la entrega de la orden y concluye con el cierre del acta de la diligencia. lo que implica la descripción de las cosas en su orden histórico, es decir, la indicación del orden temporal en que las cosas suceden, su distribución en el tiempo, para poder comprobar la fidelidad de los datos que se consignan, pues, sin especificaciones cronológicas, ¿cómo podríamos estar seguros del orden en que ocurrieron los acontecimientos, de los días y horas en que los visitantes desplegaron su actividad, de la localización particular en el tiempo y el espacio de los hechos?

Es indudable, entonces, que el desenvolvimiento de la actividad de los visitantes en el tiempo es condición natural y necesaria de toda Visita Domiciliaria, de manera que su paso debe ser registrado con la mayor precisión. Es necesario inscribir los hechos de la diligencia dentro de un transcurso temporal expresado en unidades cronológicas, en una narración lineal que vaya de lo más antiguo a lo más reciente, un registro sucesivo del tiempo a partir de la entrega de la orden, dentro del cual se consignent cronológicamente las acciones de los intervinientes. De este modo, el acta viene a ser un documento que no solamente reconstituye el escenario, el marco espacio temporal en que se ha desarrollado la actuación de los visitantes, sino el actuar mismo de quienes intervinieron en la inspección, para respaldar en caso de requerirlo la actuación tanto de los visitantes como del visitado.

De esta manera, la razón de que se obligue por Ley a dejar memoria escrita de lo observado por los visitadores, radica en su inmediación con el acontecimiento (personas, lugares, situaciones y cosas) que se reseña. Tratando de que las palabras sean correspondientes, no sólo directa, sino también inmediatamente, con los hechos que se consignan; para que los actos tengan encadenamiento visible con sus palabras. De otra forma, no se consignarían hechos, sino recuerdos de hechos

Así entonces la función de los visitadores consiste en trabajar con hechos concretos, presenciándolos para percibirlos y dejarlos registrados, a fin de dejar preconstruída la prueba de la diligencia para el futuro, pero en esta indagación y registro exhaustivo de hechos, se deberán plasmar datos fidedignos, como resultado de recoger continua y ordenadamente los hechos mediante un exacto registro cronológico de los acontecimientos, la necesidad primordial de garantizar el estado de seguridad, que es requisito indispensable para la existencia de las comunidades civilizadas, y de asegurar eficacia demostrativa al acta, exige arraigar en los visitadores, en el orden de los hechos, la pasión por la verdad, y, en el orden *documental*, el cuidado de que el relato nazca de lo que se observa y, por lo mismo, que se encuentre inmediata e inevitablemente subordinado a los acontecimientos.

3.2.5. ACTAS PARCIALES

El Código Fiscal de la Federación dispone que los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los visitadores se harán constar en acta que de la visita se levante.

Para Molina Aznar las actas parciales "son aquellas que se levantan durante el transcurso de la revisión, y las hay de diversa naturaleza"

- Por concepto de la entrega de la orden de auditoría
- Para asegurar la contabilidad o parte de ella.
- Debido a una compulsión.
- De resistencia.
- Por poner y quitar los sellos o marcas; etc ".²⁹

Otros tipos existentes de actas son

- Acta citatorio
- Acta de ratificación de la visita
- Actas complementarias
- Acta por conclusión anticipada por haber presentado avisos para dictaminar
- Acta de aumento o sustitución del personal
- Última acta parcial
- Acta final

Como lo señalábamos al ocuparnos del requisito de la circunstanciación del acta, dicho documento debe empezar a extenderse desde el momento mismo de inicio de la visita y cerrarse a la conclusión de diligencia de inspección y/o comprobación domiciliaria. Sin embargo, este requisito único del acontecer temporal de la visita puede estructurarse en base a las llamadas actas parciales, las que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación son aquellas "en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que tenga conocimiento en el desarrollo de una visita"

²⁹ Molina Aznar Víctor E. Op. Cit. Pág. 141

La razón de ser de tales actas parciales responde también a la necesidad de incorporar al documento los hechos a medida que se vayan conociendo, de que ya tratamos en la ocasión indicada.

El procedimiento de verificación domiciliaria ha de ser eficaz y las actas otorgar firmeza y certidumbre a los resultados alcanzados por los visitadores, la conclusión es obvia: el registro inmediato de los acontecimientos de la visita es requisito indispensable de validez del acta

No son, pues, propósitos prácticos o de conveniencia los que hacen aconsejable la obtención así garantizada de la información, sino razones de seguridad jurídica para ambas partes, Administración y visitado, las que exigen la satisfacción de la medida. 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 el orden secuencial y la articulación del contenido de las actas parciales

Ello obviamente, siempre y cuando las actas parciales se hayan levantado en presencia misma de los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto que hagan constar, pues tal condición es indiscutible factor de seguridad jurídica para garantizar la fiel recepción de los hechos por el documento. Sólo de esta manera las actas parciales dejan de ser meros borradores de acta final, a los que pueden hacerse adiciones, supresiones o enmiendas, para convertirse en los documentos decisivos e inalterables de la actuación particular de que se ocupan y entenderse que forman parte del acta final de la visita, aunque no se señale expresamente, como precisa la fracción VII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

MOMENTO EN EL QUE PUEDEN Y DEBEN LEVANTARSE ACTAS PARCIALES

De acuerdo con el primer párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores del propio numeral 46, se pueden levantar actas parciales en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una Visita Domiciliaria

Resulta obvio que las actas parciales pueden y deban levantarse durante el desarrollo de la Visita Domiciliaria, es decir, a partir de su inicio y hasta antes de que *la misma concluya, es decir, durante todo el desarrollo de la visita*

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

REQUISITOS PARA SU LEVANTAMIENTO

Por descontado que en el levantamiento de las actas parciales deben observarse las mismas formalidades exigidas para cuando los hechos de la visita se consignen en un acta única, no sólo por así disponerlo expresamente la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, sino, aun cuando el precepto no lo dijese, sería francamente absurdo que estas mínimas garantías de seguridad jurídica no valieran para el caso de que el acta de la visita se estructure en base a actas parciales, si todas juntas forman una sola actuación jurídica y una unidad documental

Sobre el particular, la Sala Superior ha dicho:

VISITAS DOMICILIARIAS. LAS ACTAS PARCIALES RELATIVAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE FORMA QUE ESTABLECE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 16 Constitucional, al establecer los requisitos que deben reunir las actas de visita, no distingue, en primer término, cuáles hechos se deben circunstanciar y cuáles no y, en segundo lugar, tampoco hace distinción alguna respecto de qué actas deben contener el requisito de nombrar dos testigos por el sujeto pasivo cateado y cuáles no, además de que, si bien el texto constitucional sólo se desprende la obligación de levantar un acta cumpliendo, entre otros requisitos, con el de la designación de testigos, en materia fiscal, el *Código Fiscal de la Federación* anterior establecía en la fracción VII del artículo 84, con meridiana claridad, que también las actas parciales que se levantaran deberían cumplir con esta formalidad

Revisión No. 2228/87.- Resuelta en sesión de 21 de septiembre de 1989, por mayoría de 6 votos y 2 en contra - Magistrado Ponente. Carlos Franco Santibáñez - Secretano Lic. Germán Canseco de la Fuente.

En consecuencia, la falta del cumplimiento de dichos requisitos en cualquiera de las actas parciales traerá consigo la nulidad de la visita y de todas las actuaciones que en ella se originen

ACTAS PARCIALES LEVANTADAS CON MOTIVO DE VISITAS DOMICILIARIAS, FORMALIDADES QUE DEBEN REVESTIR

De acuerdo con lo establecido por el artículo 16 Constitucional las Visitas Domicilianas 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 un resolución se funda en una visita de la que se levantaron actas parciales y acta final, será suficiente para nulificarla que en alguna de ellas no se hayan cumplido los requisitos constitucionales y legales, aunque sí se haya hecho en las demás.

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

EL CONTENIDO DE LAS ACTAS PARCIALES

Atento al contenido del artículo 46, fracción IV, párrafos primero y segundo del Código Fiscal de la Federación, en las actas parciales pude y debe hacerse constar los siguiente

- a) Los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto que se conozcan en el desarrollo de la Visita Domiciliaria;
- b) Los hechos u omisiones que los visitadores conozcan en el desarrollo de la Visita Domiciliaria, y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; y,
- c) Los hechos u omisiones que se conozcan de terceros

3.3. CONCLUSION DE LA VISITA

Tanto si presenta o no inconformidad contra los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, la Visita Domiciliaria debe concluir con el levantamiento del acta final; diligencia que en principio debe también contar con la presencia del visitado o su representante, en su caso, por lo que, de no estar uno u otro en el lugar al tiempo de empezar a extenderse (no sólo en el cierre de la misma), de conformidad con lo previsto por el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, se les dejará citatorio para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente; si no acudieren a la cita, "el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado". Concluido el levantamiento, "cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta, de la que se dejará copia al visitado", y, en el supuesto de que "el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma"

3.3.1. ULTIMA ACTA PARCIAL

Por lo que respecta al acta última parcial, en esta se circunstanciará el inicio de la visita, la entrega de la orden, la identificación pormenorizada de los visitantes, la identificación de la persona que atendió la diligencia, si fue el representante legal, el documento notarial con el que acreditó su representación, la designación de los testigos, si ocurrió sustitución de alguno de los nombrados, los hechos y omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, el o los procedimientos a través del cual se conocieron esos hechos y omisiones, los que se conozcan de terceros y la mención expresa que dicha acta es la última parcial

También se hará mención expresa en dicha acta última parcial, que el contribuyente al que se le practica la Visita Domiciliaria cuenta cuando menos con veinte días durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal, pudiéndose ampliar dicho plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se tendrán por consentidos los hechos consignados en el acta última parcial, si antes del cierre del acta final, el contribuyente no presenta los documentos libros o registros para desvirtuar los hechos y omisiones que se conocieron, o no señale el lugar en que se encuentran, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad

Lo anterior debe interpretarse en el sentido de que, no obstante que el citado artículo 46, fracción IV, regula un plazo para que el visitado presente sus pruebas, si éste las exhibe hasta antes del cierre del acta final, las mismas deberán ser tomadas en cuenta, pues de lo contrario el visitado podría aducir que se violó dicho artículo o que se le dejó en estado de indefensión

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

Como vimos anteriormente, una vez levantada la última acta parcial, el visitado cuenta con un término de veinte días para presentar las pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos por los visitadores que pueden entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales

Como podemos ver, ya no resulta necesario inconformarse por escrito con los hechos asentados en actas, sino que basta presentar los documentos, libros o registros que los desvirtúen o simplemente señalar el lugar donde se encuentran.

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

El derecho del particular visitado no solo se resume a la presentación de pruebas, sino que además entrañan el respeto a que la autoridad se ocupe del

estudio de las cuestiones controvertidas y del análisis de las pruebas aportadas, valorándolas de acuerdo a derecho, a efecto de terminar, con el resultado de ese análisis, si se probaron o no, y en su caso en que medida, los hechos manifestados por el visitado, haciéndole saber clara e integralmente el motivo por lo que se aceptaron o no los argumentos expresados en dicha instancia. De lo contrario, carecería de sentido este instrumento de defensa otorgado al particular.

Respecto al punto de vista anterior podemos citar la siguiente tesis jurisprudencial.

INCONFORMIDAD. DEBE HACERSE CARGO LA AUTORIDAD DE TODAS LAS ARGUMENTACIONES VERTIDAS EN LA MISMA

Si la autoridad liquidadora en el procedimiento administrativo no se ocupa de todos los motivos de inconformidad expuestos en el escrito respectivo presentado en contra de los hechos contenidos en una acta de visita, incurre en una violación que amonta que se declare la nulidad de la resolución impugnada con fundamento en los artículos 238, fracción III y 239 fracción III del Código Fiscal, para el efecto de que se subsane dicha irregularidad y se emita la resolución que en derecho proceda.

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

3.3.3. GARANTIA DE AUDIENCIA

‘Se denomina garantía de audiencia al derecho que el artículo 14 Constitucional otorga a toda persona para que, previamente a cualquier acto de autoridad que pueda llegar a privarla de sus derechos o posesiones, se le dé una oportunidad razonable de defenderse en juicio, de probar y de alegar ante tribunales independientes, imparciales y establecidos con anterioridad en la Ley’.³⁰

La garantía en comento sólo debe otorgarse en relación con actos que impliquen la privación de la vida, libertad, propiedad, posesiones y derechos de los

Ovalle Favela, José. Teoría General de Proceso. México. Editorial Harla. 1994. Pág. 285

particulares, y representando las Visitas Domiciliarias un acto que afecta los derechos de los particulares, y en algunos casos la libertad en sus propiedades y/o posesiones, resulta indispensable el otorgamiento de la garantía de audiencia

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

3.3.4. ACTA FINAL

“Por acta final de auditoría se entiende el documento en el cual se hacen constar los hechos observados por el personal fiscal durante la revisión practicada al contribuyente.

Debe ser circunstanciada, o sea, debe ser clara y detallada, de tal manera que la empresa pueda verificar todo lo asentado en el acta final y por lo mismo tenga elementos para su defensa”³¹

Por lo que respecta al acta final de auditoría, ésta se deberá levantar dentro de los 30 días hábiles siguientes al cierre de la última acta parcial. Dentro de ese mismo plazo, el visitado podrá solicitar una reunión al Comité de Evaluación de Resultados, a fin de que se le aclaren las dudas que pudiera tener sobre las irregularidades observadas y el Comité a solicitud del visitado, le proporcionará la información necesaria para que pueda corregir su situación fiscal, a través de las declaraciones

³¹Molina Aznar, Víctor E. Op. Cit. Pág 144

complementarias, en dicha reunión el visitado se podrá hacer acompañar de un síndico que el mismo elija, o de la persona que estime conveniente.

El visitado también podrá autocorregirse *sin necesidad de acudir al referido* Comité de Evaluación de Resultados, en este caso la autoridad fiscal revisará la declaración complementaria para comprobar que los impuestos omitidos, multas y recargos correspondientes se *hayan enterado a satisfacción de la autoridad*; si el visitado no cubre en forma total el crédito fiscal, se emitirá la liquidación por parte de ese crédito no satisfecho con sus correspondientes accesorios.

FORMALIDADES PARA SU LEVANTAMIENTO

Para levantar el acta final, deberá solicitarse la presencia del visitado o su representante legal y, en caso de que no estuvieren presentes, se les dejará citatorio para que lo estén a una hora determinada del día siguiente hábil, en el entendido de que si no se presentan, el acta final se levantará con quien se encuentre en el lugar visitado, caso en el cual, resultara recomendable que se levante con la misma persona con quien se haya practicado la diligencia, cuando se trate de un tercero (Artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación)

Dicha acta deberá ser firmada por cualquiera, de los visitadores que hayan intervenido en la visita, el visitado o la persona *con quien se entienda la diligencia* y los testigos, al efecto debe tenerse presente que si el visitado, la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a hacerlo o *no aceptan recibir copia de la misma*, bastará con que tal circunstancia se consigne en dicha acta, ya que tales supuestos no afectan la validez y valor probatorio de aquella.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 44, fracción III, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en el supuesto de que los testigos no comparezcan a firmar el acta o se nieguen a hacerlo, se deberá requerir la designación de otros testigos y ante la negativa de hacerlo o impedimento los designados, los visitadores podrán hacer la designación respectiva

El Código Fiscal de la Federación vigente faculta a la autoridad para que levante actas en su domicilio, en los casos en que resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, sin embargo, debe precisarse que ésta atribución sólo se podrá ejercitar cuando la gravedad del caso así lo amerite y previa autorización de Autoridad Competente

Cuando se de dicho supuesto, para cumplir con las formalidades previstas en el mencionado Código, bastará con que se notifique previamente tal circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita. La facilidad anterior se podrá aplicar, en aquellos casos muy frecuentes en que el visitado abandona el domicilio fiscal o lo cierre sin dejar a nadie encargado, o que estando alguna o algunas personas dentro del mismo sea imposible continuar la visita con ellas.

Cabe destacar, que en las actas de auditoria, no se deberá utilizar la fe de erratas para asentar un hecho o corregir hechos u omisiones ya asentados en dichas actas, sino únicamente para corregir frases equivocadas y errores mecanográficos

3.3.5. CIERRE DEL ACTA

La fracción VI de artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, indica que si al cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado, en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado

Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no *comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta*, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio.

CONCLUSION ANTICIPADA DE LAS VISITAS

De acuerdo al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, existe la facultad para la autoridad fiscal de poder concluir una Visita Domiciliaria en forma anticipada en los siguientes casos:

- Cuando en fecha anterior a la notificación de la orden de auditoría, se hubiese presentado en tiempo y cumpliendo todos los requisitos que señala la Ley, el *aviso para dictaminar los estados financieros del visitado*, situación que deberá verificarse en la Administración General de Auditoría Fiscal o en la Administración Local de Auditoría correspondiente, sin embargo, si tratándose de

contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros por contador público registrado se detecta que el dictamen se presentó fuera del plazo legal, la visita se podrá realizar, ya que en términos del último párrafo del artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el dictamen que se presente fuera del plazo de Ley, no surtirá efecto alguno, cabe mencionar que esta situación aplica solamente para los contribuyentes que opten voluntariamente presentar dictamen, ya que son los únicos que presentan aviso.

- En los casos de autocorrección fiscal por determinación presuntiva.

En el caso de que proceda la conclusión anticipada de la visita, se levantará un acta de auditoría en la que se señalará tal situación

CAPITULO IV

IRREGULARIDADES Y OMISIONES EN EL PROCEDIMIENTO

4.1. ANTES DE INICIAR LA VISITA

Resulta incongruente, pero en el caso de Visitas Domiciliarias, el Código Fiscal de la Federación confiere facultades a los visitadores en el desempeño de su comisión aún antes de que comience en realidad la diligencia de comprobación e investigación domiciliaria, ya que esta se considera legalmente iniciada con la entrega de la orden, y no con la entrega del citatorio, sin embargo, el artículo 44 fracción II, segundo, tercer y cuarto párrafo del citado ordenamiento, establecen respectivamente lo siguiente

Los visitadores **al citar** al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita haciendo constar tales hechos en el acta que levante

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte debe ser manifestada a las autoridades fiscales o *autorizada por ellas*, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Como puede observarse tales atribuciones son sin duda inconstitucionales y violatorias del artículo 16 Constitucional, que otorga al visitado seguridad jurídica en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos al establecer que será necesario para realizar un acto de molestia; mandamiento escrito de la autoridad competente, de lo que se deduce aunque expresamente no lo indique que será necesario la notificación de la misma para poder iniciar el acto de molestia.

Por lo anterior considero que resulta indispensable que antes de cualquier otra actividad que los visitadores puedan llevar a cabo en el lugar de la visita, entreguen la orden, se identifiquen plenamente y requieran la designación de testigos, a fin de otorgar al visitado la necesaria seguridad en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos, condiciones básicas que no han sido cumplidas con la simple entrega del citatorio y sin embargo como ya hemos mencionado el Código Fiscal de la Federación enviste a los visitadores de facultades, previas a la entrega de la orden, y al no haberse realizado aún la satisfacción de esas condiciones básicas, el derecho fundamental consagrado por el artículo 16 de la Constitución se convierte en objeto de capricho, porque se deja al *exclusivo arbitrio* de los visitadores la determinación de la oportunidad de la medida, es decir, son ellos quienes deciden, por sí y ante sí, si hacen o no la relación de los sistemas, libros, registros y demás *documentación* que integre la contabilidad del todavía sujeto a visitar. Son también los visitadores los que, sin más razón que su voluntad pueden considerar que existe peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para

impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, en tal virtud, proceder al aseguramiento de la contabilidad, bienes o mercancías, en conclusión, basta que los visitadores afirmen en forma unilateral que en el lugar donde deba practicarse la inspección existen bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no haya sido manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas para ellas, para que procedan sin mayor trámite al aseguramiento de dichos bienes o mercancías, situación que en la práctica es fuente de perjuicios irreparables al particular, que sobre todo en materia aduanera, con este pretexto se ve impedido de disponer, y aun desposeído, de bienes o mercancías de su propiedad, que no son liberados sino hasta la conclusión del llamado procedimiento administrativo de investigación y audiencia, o lo que es más grave todavía, hasta la sentencia definitiva en el juicio fiscal

Vuelvo a reiterar que el artículo 16 Constitucional no contempla la afectación de los derechos del particular antes de haberse iniciado la visita y sin embargo las facultades otorgadas a los visitadores permiten a éstos actuar o tomar decisiones antes de iniciar la Visita, sin tener que dar cuenta y razón de sus actos, porque queda a su absoluta discreción hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad y apreciar, sin probarlo, que existe peligro de que el destinatario de la orden de visita se ausente o pueda realizar maniobras tendientes a impedir el comienzo o desarrollo de la diligencia, cuando en todo caso debe ser un juez quien decrete la necesidad de la medida, previa su justificación.

Otro punto a considerar, es que si la visita no se ha iniciado y, consecuentemente, no hay persona con la cual se entienda y pueda presentar los comprobantes respectivos, no vemos cómo los visitadores estén en posición real de cerciorarse que se ha manifestado a las autoridades fiscales, o ha sido autorizada por ellas, la importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte de

los bienes o mercancías sujetos a tales requisitos, lo que motiva a que, en la práctica, el particular quede víctima y a merced de los visitadores, debido a la determinación unilateral y apriorística que pueden tomar acerca de la situación fiscal de dichos bienes y mercancías.

En conclusión para que pueda llevarse a cabo las facultades establecidas en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, referentes a hacer una relación de la contabilidad y asegurar bienes o mercancías propiedad del visitado, es necesario que la visita haya sido legalmente iniciada; es decir la orden haya sido entregada, o en su caso, dicha facultad sea soportada con la orden de un juez, de lo contrario se viola el artículo 16 Constitucional

Otra irregularidad que considero se comete antes de iniciar la visita es la que se desprende de lo dispuesto por el artículo 44 fracción II, el cual establece: "Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado".

Como puede verse la disposición en comento establece que en el caso de elaborarse citatorio deberá precisar que la espera en que conmina es para la recepción de la orden de visita, situación que resulta de gran utilidad para el sujeto de la visita, a efecto de que este pueda decidir con conocimiento de causa, si atiende personalmente o no una diligencia de tanta trascendencia, o en su caso se allegue de la asesoría necesaria para poder atender la diligencia optimamente.

4.2. EN EL INICIO DE LA VISITA

Considero que el artículo 49 fracción II del Código Fiscal de la Federación que dispone las reglas que han de observarse en el desarrollo de Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, es inconstitucional, ya que establece que: Los visitadores entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento indistintamente y con dicha persona se entenderá la inspección.

Como puede verse dicho artículo no contempla la existencia de un citatorio y peor aún permite el inicio de la visita con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal del visitado. Situación que en la practica provoca que se realicen innumerables actos de molestia en el domicilio de un particular sin que este haya recibido la notificación correspondiente o citatorio. Situación que viola el precepto Constitucional establecido en el artículo 16, que establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, y obviamente notificado que funde y motive la causa legal del procedimientó.

Por lo anterior considero que el procedimiento dispuesto por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación aplicable a las Visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales debe contemplar la existencia de un citatorio al particular afectado por el acto y solo ante la falta de atención al mismo poder iniciar la diligencia con un tercero.

Otro de los puntos que considero deben modificarse en la legislación que regula el desarrollo de visitas domiciliarias de carácter fiscal, es el procedimiento establecido en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación el cual establece

que los visitados, su representante legal o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales

Como podemos ver esta disposición nos indica que el visitado no se puede oponer a dicha visita, ya que además de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, el visitador tiene la facultad de solicitar la ayuda de la fuerza pública para ingresar al domicilio del visitado, situación que considero resulta abusiva ya que ante la negativa del visitado para que se realice la Visita Domiciliaria resulta necesario la orden de un juez competente que autorice el uso de la fuerza pública.

4.3. DURANTE EL DESARROLLO DE LA VISITA

Una de las irregularidades que se presentan durante el desarrollo de una Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal, es el precepto que otorga el poder de que pueden hacer uso los visitadores en curso de la inspección domiciliaria, el cual consiste en el llamado aseguramiento de la contabilidad del visitado, contemplado en la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de

depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo

El artículo anteriormente mencionado resulta inconstitucional, ya que el aseguramiento de la documentación contable que establece no encuentra un claro apoyo en la Ley Fundamental, que establece que los actos practicados por autoridades deben tener como límites la libertad y el derecho de propiedad individual, los cuales indudablemente se afectan si alguien es desposeído aunque sea en forma temporal y los papeles no salgan del domicilio del propietario

Es cierto que el aseguramiento de la contabilidad podría constituir una molestia de menor afectación que el secuestro de la misma pero el deber del visitado de mantener, mientras dure la visita, su contabilidad a disposición de los visitadores, de ninguna manera significa que pierda la posesión de ella y tenga que pedirla en préstamo a los visitadores cada vez que la necesiten para realizar sus actividades. Por el contrario, son los visitadores quienes deben pedir al visitado les facilite la documentación comprobatoria de sus operaciones para su estudio.

Por lo que considero dicha situación debe ser eliminada como facultad de las autoridades fiscales, a menos que estos tuvieran las pruebas suficientes para justificar la medida y estas hayan sido dadas a conocer al visitado y se le haya otorgado la necesaria garantía de audiencia

Otra disposición particular que resulta irregular es la prevista por la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que establece. "De toda visita en el domicilio fiscal se levantara acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores"

Como podemos ver la disposición en comento es clara al establecer que en toda visita en el domicilio fiscal se levantara acta, situación que en la practica nunca se cumple ya que por lo general en el desarrollo de las Visitas Domiciliarias se levantan solo las siguientes actas:

- acta de inicio
- última acta parcial
- acta final

Atendiendo a la situación anterior se entendería que los visitadores acudieron al domicilio del visitado únicamente tres veces, ya que solo fueron levantadas tres actas

Pero, la realidad es que dichos visitadores acudieron muchas más veces, en las cuales no levantaron actas, situación que viola lo dispuesto por el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación

Respecto a este problema considero que lo que debe hacerse es adecuar la disposición controvertida de modo tal que se permita a los visitadores acudir al domicilio del visitado, sin la necesidad de levantar acta, cuando la situación no lo amerite.

4.4. EN LA CONCLUSION DE LA VISITA

Por último una situación que resulta irregular cuando se concluye la visita es la que se deriva de la interposición de un recurso administrativo, por medio del visitado, el cual es interpuesto por el incurrimento en violaciones a los preceptos constitucionales o particulares. Cuando se ha demostrado que procede la irregularidad objetada por el visitado el Tribunal Fiscal de la Federación resuelve únicamente reponer el procedimiento, en vez de decretarse la nulidad lisa y llana.

Es decir si las Visitas Domiciliarias no se realizan de conformidad con las limitaciones que para la autoridad establece la Constitución, el Código Fiscal de la Federación, u otras disposiciones aplicables, no puede resolverse únicamente la reposición del procedimiento ya que no es posible que en dos visitas se den las mismas condiciones y los mismos resultados, sino que obviamente tiene que ser diferentes las situaciones y resultados, lo que solo puede obtenerse privando totalmente de efectos el acto impugnado mediante la correspondiente declaratoria de nulidad.

4.5. PROPUESTA

- 1 Referente a lo dispuesto por el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación que dispone: "Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías "

PROPUESTA.- Que se reforme lo dispuesto por el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación referente al aseguramiento de bienes o mercancías, y a la relación de la contabilidad del visitado, para establecer en dicha disposición que la aplicación de la medida sea justificada y sujeta a la aprobación de autoridad competente, o en su caso se haya iniciado la visita con la entrega de la orden correspondiente

- 2 En cuanto a los que dispone el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, en su parte que dice: "Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado "

PROPUESTA.- Que en los casos en que sea aplicable citatorio, el mismo especifique que la espera a que conmina es para la entrega de una orden de visita, ya que el artículo 44 fracción II así lo dispone

- 3 De acuerdo con el artículo 49 fracción II del Código Fiscal de la Federación que dispone lo siguiente: "Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del

establecimiento indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección ."

PROPUESTA.- Que sea reformada la fracción III de artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, referente a las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, de modo tal que estas no dejen de ostentar los preceptos Constitucionales y particulares establecidos para las Visitas Domiciliarias en general

- 4 Respecto a lo dispuesto por el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación que dice "Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma."

PROPUESTA.- Que se reforme el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone que el visitado no puede oponerse a permitir el acceso a su domicilio a los visitantes, en caso contrario debe hacerse necesario orden directa de un Juez para el uso de la fuerza pública por parte de los visitantes

- 5 El artículo 46 fracción I dispone lo siguiente: "De toda visita en el domicilio fiscal se levantara acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitantes. Los hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado."

PROPUESTA.- Que se reforme el artículo 46 en su fracción I, de modo tal que permita a los visitantes acudir al domicilio del visitado, sin la necesidad de levantar acta, cuando la situación no lo amerite.

- 6 **PROPUESTA.**- Que cuando se presente un vicio Constitucional o *Legal durante* una Visita Domiciliaria y este sea impugnado por el visitado, se declare la nulidad lisa y llana, y no solo la reposición del procedimiento

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Las Visitas Domiciliarias representan uno de los medios de fiscalización más importantes de que dispone la autoridad fiscal para corroborar que los contribuyentes estén cumpliendo con sus obligaciones de manera correcta y como actos de molestia deben sujetarse a las formalidades Constitucionales y Legales

SEGUNDA.- Es así como a las autoridades hacendarias les interesa vigilar que los contribuyentes cumplan correctamente con las disposiciones fiscales, pero esta tarea no es fácil si consideramos que actualmente existe una gran diversidad de obligaciones fiscales y aun más un importante volumen de disposiciones Constitucionales y Legales aplicables a las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Tal volumen de disposiciones ocasiona un gran número de incumplimientos; algunos intencionados y otros no

TERCERA.- Es necesario entonces que las autoridades fiscales en la emisión de una orden de Visita Domiciliaria, y en el desahogo de la misma se apeguen con más respeto a las Garantías Constitucionales, para que las Visitas Domiciliarias se realicen con mayor legalidad y justicia, debiendo considerar también allegarse de personal mejor capacitado y más profesional para lograr así mejores resultados, ya que las facultades de comprobación fiscal tienen como objetivo asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y contribuir a lograr una mayor y mejor recaudación, y no abusar de los contribuyentes, por lo que resulta necesario que las visitas que realizan las autoridades fiscales se lleven a cabo respetando las leyes aplicables al respecto desde su inicio hasta su conclusión, y se acabe gradualmente con los abusos y también con los procedimientos que permiten subsanar los vicios

en que incurre el personal hacendario, mediante la sustitución o emisión de una nueva orden de visita, ya que a mi particular juicio, los Tribunales al resolver una reposición del procedimiento están declarando solo una nulidad temporal del acto, con lo cual la conducta inconstitucional vendría a quedar más premiada que sancionada, y de alguna forma dichos Tribunales se harían partícipes de tal conducta

CUARTA.- Nuestra Constitución otorga al Poder Ejecutivo Federal la facultad para aclarar o reglamentar leyes, pero no para modificarlas ni mucho menos hacerlas, pese a ello la Secretaría de Hacienda y Crédito Público trabaja paralelamente con el Congreso de la Unión, aprobando y desechando disposiciones fiscales, lo cual provoca que en la actualidad nos encontremos con un Código Fiscal cuyas disposiciones están muy a favor del fisco y que además contravienen a la Constitución. Razón por la que considero resulta imprescindible un proyecto de modificaciones al Código Fiscal de la Federación, de modo que las facultades que se otorguen al Fisco Federal se apliquen con mayor apego a la Constitución, delicadeza, justicia y equidad, pues el respeto a las Garantías Individuales y la preservación de estado de derecho son valores más altos que la recaudación fiscal, cuando se practican visitas violatorias de la Constitución Federal

QUINTA.- Así pues considero que para poder dotar a las Visitas Domiciliarias de mayor Constitucionalidad, legalidad y justicia es necesario hacer una revisión y modificación exhaustiva a las disposiciones aplicables a las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, siendo algunas de las más importantes las siguientes:

- a) El artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, en el párrafo referente al aseguramiento de bienes o mercancías, y a la relación de la contabilidad del visitado, para establecer en dicha disposición que la aplicación de la medida, deba ser justificada y sujeta a la aprobación de una

autoridad competente, o en su caso se haya iniciado la visita con la entrega de la orden correspondiente

- b) Que en los casos en que sea aplicable citatorio, el mismo especifique que la espera a que conmina es para la entrega de una orden de visita, ya que el artículo 44 fracción II así lo dispone, o en su caso, dicha disposición sea modificada, de modo que pueda dejarse citatorio sin señalar que la espera es para recibir una orden de visita
- c) Modificación a la fracción III de artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, referente a las Visitas Domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, de modo tal que estas no dejen de ostentar los preceptos constitucionales y particulares establecidos para los actos de molestia y las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal en general.
- d) El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone que el visitado no puede oponerse a permitir el acceso a su domicilio a los visitadores, ya que considero, que en el caso de que el visitado se oponga *debe hacerse necesario orden directa de un Juez para el uso de la fuerza pública* por parte de los visitadores
- e) El artículo 46 en su fracción I, de modo tal que en su texto no obligue a los visitadores a levantar acta de toda visita, si no que permita a los visitadores acudir al domicilio del visitado, sin la necesidad de levantar acta, cuando la situación no lo amerite

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

- BAQUEIRO ROJAS, Edgar Derecho Civil México, Editorial Harla, 1995, 648 p.
- BURGOA, Ignacio Las Garantías Individuales México, Editorial Porrúa, 1983, 601 p
- CARNELUTTI, Francisco La Prueba Civil Buenos Aires, Editorial Depalma, 1979, 320 p
- CARRASCO IRIARTE, Hugo Derecho Fiscal Constitucional México, Editorial Harla, 1993, 482 p.
- CARTAS SOSA, Rodolfo Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal México, Editorial Themis, 1997, 313 p.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas México, Editorial Porrúa, 1982, 429 p
- FRAGA Gabino Derecho Administrativo México, Editorial Porrúa, 1963, 224 p.
- LOMELI CEREZO, Margarita El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal México, Compañía Editorial Continental, 1961, 242 p
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 9ª. Ed México, Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1989, 370 p
- Las Facultades de Comprobación Fiscal México, Editorial Porrúa, 1999, 316 p.
- MOLINA AZNAR, Víctor. Como estar preparado ante una Auditoría Fiscal 5ª. Ed. México, Editorial ISEF, 2000, 149 p.
- OVALLE FAVELA, José Garantías Constitucionales del Proceso 5ª. Ed. México, Editorial Harla, 1996, 327 p.
- Teoría General del Proceso México, Editorial Harla, 1994, 298 p.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl Derecho Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Harla, 1996,
266 p

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5ª ed México, Editorial
Cárdenas Editor y Distribuidor, 1980, 271 p

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 127ª Ed
México, Editorial Porrúa, S A., 1999, 147 p

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION México, Servicio de Administración
Tributaria (SHCP), 1999, 245 p. Tomo I

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION. México, Servicio de Administración
Tributaria (SHCP), 1999, 38 P. Tomo II

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA México, Servicio de Administración
Tributaria (SHCP), 1999, 396 p Tomo I

LEY DEL IMPUESTO ACTIVO México, Servicio de Administración Tributaria
(SHCP), 1999, 40 p Tomo I

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. México, Servicio de
Administración Tributaria (SHCP), 1999, 58 p Tomo I

LEY DE COORDINACION FISCAL. México, Servicio de Administración Tributaria
(SHCP). 1999, 55 p. Tomo II.

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION México, Servicio
de Administración Tributaria (SHCP), 1999, 20 p. Tomo II

JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS Ius 9 México, Suprema Corte de Justicia
de la Nación, 1917-1999 2CD.

ECONOGRAFIA

- COUTURE J. Eduardo. Vocabulario Jurídico. Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1976, 585 p
- GARCIA PELAYO, Ramón y GROSS Pequeño Larousse Ilustrado. México, Editorial Larousse, 1987, 1663 p.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS UNAM Diccionario Jurídico Mexicano. México, Editorial Porrúa, 1985, 1149 p
- MORALES MUÑOZ, Manuel Manual de Técnicas de Investigación Documental y Redacción de Tesis. México, Universidad Nacional Autónoma de México, ENEP ARAGON, 1998, 234 p.
- S/A SINONIMOS Y ANTONIMOS. Práctico Larousse Diccionario. México, Editorial Larousse 1987, 506 p