

28 879309



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
CLAVE: 879309

287649

"LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE
VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICION
DE COMPROBANTES FISCALES"

TESIS

Que para obtener el Título de:
LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

LEOPOLDO RAFAEL MACIAS HERNANDEZ

Asesor:

LIC. ROBERTO NAVARRO GONZALEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

**CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO
CLAVE: 879309**

**“LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE
VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE
COMPROBANTES FISCALES”**

TESIS

QUE PARA OBTENER TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

LEOPOLDO RAFAEL MACIAS HERNANDEZ

ASESOR:

LIC. ROBERTO NAVARRO GONZALEZ

CELAYA, GTO.

NOVIEMBRE 2001

**"LA RAZON DE EQUIDAD NO TOLERA
QUE ALGUIEN SEA CONDENADO SIN
SER OIDA SU CAUSA."**

MARCIANO.

**A DIOS, POR HABERME BRINDADO
LA OPORTUNIDAD DE LA VIDA Y
HABERME DADO LA FUERZA Y VOLUNTAD
EN LOS MOMENTOS DE DEBILIDAD
Y TRISTEZA PARA SEGUIR ADELANTE.**

AMA TU PROFESIÓN.

**TRATA DE CONSIDERAR A LA ABOGACÍA
DE TAL MANERA QUE EL DIA QUE TU HIJO
TE PIDA CONSEJO SOBRE SU FUTURO,
CONSIDERES UN HONOR PARA TI, PROPONERLE
QUE SEA ABOGADO.**

**A MIS PADRES JOSE DE JESÚS MACIAS ZEPEDA Y
LUZ MARIA HERNÁNDEZ MARMOLEJO.**

**CON TODO MI AMOR Y CARIÑO, DE QUIEN APRENDI
EL RESPETO, LA EDUCACIÓN,
DISCIPLINA Y RECTITUD, Y A QUIENES NO SOLO
LES DEBO LA VIDA, SINO EL PODER APRECIAR
EL VALOR DE LA JUSTICIA Y LA VERDAD, Y POR
QUIEN GRACIAS A SU APOYO Y CARIÑO EL DIA
DE HOY SOY ABOGADO.**

LUCHA.

**TU DEBER ES LUCHAR POR EL DERECHO,
PERO EL DIA EN QUE ENCUENTRES EN CONFLICTO
EL DERECHO CON LA JUSTICIA ,
LUCHA POR LA JUSTICIA.**

A MIS HERMANOS

**MARCOS Y ALEJANDRO
CON LOS QUE HE CONVIVIDO DENTRO DEL
AMOR FRATERO DE FAMILIA.**

PIENSA.

**EL DERECHO SE APRENDE ESTUDIANDO
PERO SE EJERCE PENSANDO.**

**A MI NOVIA VERÓNICA MUÑOZ ESPINOSA,
PILAR FUNDAMENTAL EN MI VIDA,
CON TODO MI AMOR Y CARIÑO.**

TEN FE.

**EN EL DERECHO COMO EL MEJOR
INSTRUMENTO PARA LA CONVIVENCIA
HUMANA; EN LA JUSTICIA COMO DESTINO
NORMAL DEL DERECHO; Y SOBRE TODO
TEN FE EN LA LIBERTAD, SIN LA CUAL
NO HAY DERECHO, NI JUSTICIA NI PAZ.**

**A MI FAMILIA, POR EL APOYO Y CARIÑO
QUE ME HAN BRINDADO A LO LARGO
DE MI VIDA, Y EN ESPECIAL A MI TIA ANGELICA
MACIAS, POR SUS CONSEJOS Y APOYO BRINDADOS
PARA MI FORMACIÓN PROFESIONAL.**

**A LOS LICS. ROBERTO NAVARRO GONZALEZ
Y LUIS ALBERTO CURIEL TREJO, POR EL
APOYO BRINDADO PARA LA REALIZACIÓN DE LA
PRESENTE TESIS.**

**A LA MAGISTRADA DEL TRIBUNAL FISCAL
DE LA FEDERACIÓN LIC. NINFA EDITH SANTA ANNA ROLON
CON UN AGRADECIMIENTO ESPECIAL POR HABERME
BRINDADO SU AMISTAD, APOYO Y ENSEÑANZA, NO
SOLO EN EL CAMPO DE LA ABOGACÍA, SINO EN LOS
CAMPOS DE LA AMISTAD, LA MORAL, RECTITUD Y CALIDAD
HUMANA.**

**A LOS LICS. JOSE SANTIAGO RAMÍREZ ROCHA Y JOSE
JORGE PEREZ COLUNGA, SECRETARIOS DE ESTUDIO
Y CUENTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN,
POR SU AMISTAD Y APOYO BRINDADOS PARA LA
REALIZACIÓN DE LA PRESENTE TESIS.**

INDICE

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO.

1.- NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL.

1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.....	1
1.2 RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.....	3
1.3 AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL.....	6
1.4 TERMINOLOGIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	10
1.4.1 DE LA CIENCIA JURIDICA.....	10
1.4.2 DE LA CIENCIA ECONOMICA.....	11
1.4.3 DE LA CIENCIA CONTABLE.....	12
1.4.4 DE LA TECNOLOGIA	12

CAPITULO SEGUNDO

2.- FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

2.1 NOCION DE FUENTE DEL DERECHO.....	14
2.2 DIVERSOS CRITERIOS DE CLASIFICACION	14

2.3 FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MEXICO	17
2.4 LA LEY	17
2.5 EL DECRETO LEY Y EL DECRETO DELEGADO.....	21
2.6 EL REGLAMENTO	23
2.7 LAS CIRCULARES	25
2.8 LA JURISPRUDENCIA.....	26
2.9 LA DOCTRINA	28
2.10 LA COSTUMBRE	29
2.11 LOS TRATADOS INTERNACIONALES.....	30
2.12 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	31

CAPITULO TERCERO

3.- EL ACTO ADMINISTRATIVO

3.1 CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO.....	37
3.2 ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	39
3.2.1 EL SUJETO.....	41
3.2.2 MANIFESTACION EXTERNA DE LA VOLUNTAD.....	41

3.2.3 EL OBJETO	42
3.2.4 LA FORMA	42
3.3 MODALIDADES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.....	43
3.3.1 EL MOTIVO.....	43
3.3.2 LA FINALIDAD.....	44
3.4 REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS PARA PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS	45
3.4.1 ORDEN DE VISITA POR ESCRITO	49
3.4.2 SEÑALAR LA AUTORIDAD QUE LO EMITE	53
3.4.3 OSTENTAR LA FIRMA DEL FUNCIONARIO EMISOR.....	55
3.4.4 SEÑALAMIENTO DEL LUGAR A INSPECCIONAR.....	59
3.4.5 NOMBRE DE LA(S) PERSONA(S) CON QUIEN DEBE ENTENDERSE	62
3.4.6 OBJETO PRECISO DE LA VISITA	64
3.4.7 FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN.....	70
3.4.8 LEVANTAR ACTA CIRCUNSTANCIADA EN PRESENCIA DE DOS TESTIGOS AL TERMINO DE LA VISITA	73

3.4.9 CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS SEÑALADOS EN LAS LEYES RESPECTIVAS	77
--	----

CAPITULO CUARTO

4.- FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES

4.-FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES	79
4.1 RECTIFICACION DE ERRORES ARITMETICOS EN LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS	81
4.2 REVISION DE LA CONTABILIDAD	81
4.3 VISITAS DOMICILIARIAS.....	81
4.4 REVISION DE DICTAMENES FORMULADOS POR CONTADORES PUBLICOS.....	99
4.5 REVISION DE COMPROBANTES FISCALES	102
4.6 PRACTICA DE AVALUOS	108
4.7 RECABAR INFORMES DE FUNCIONARIOS	108
4.8 FORMULAR DENUNCIAS Y QUERELLAS	108

CAPITULO QUINTO

5.-LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES.

5.1 PROCESO Y PROCEDIMIENTO109

5.2 FASES DEL PROCEDIMIENTO FISCAL..... 111

5.3 LA GARANTIA DE AUDIENCIA 114

5.4 LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES..... 128

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN.

Dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra tutelada la garantía de audiencia. El artículo 14 de dicho ordenamiento, establece que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

La presente investigación, se encuentra basada en el respeto a dicha tutela constitucional, dentro del procedimiento de visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, que se encuentra regulada en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación y la cual constituye un procedimiento oficioso fiscal que consiste en la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto.

La garantía de audiencia consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio o procedimiento que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en

estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido Jurisprudencia sobre qué es lo que se deben entender por formalidades esenciales del procedimiento y ha dicho al respecto que estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

El artículo 42 del código fiscal de la federación regula las facultades comprobación de las autoridades fiscales entre dichas facultades se encuentra la verificar la expedición de comprobantes fiscales. Esta facultad de comprobación

se encuentra regulada por un procedimiento oficioso el cual se encuentra en el artículo 49 del código fiscal de la federación. Las irregularidades que encuentra el visitador dentro del procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, son sancionadas de conformidad con los artículos 83, fracción VII y 84, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, las cuales consisten en multa y además en la clausura preventiva de su establecimiento por un término de 3 a 15 días. Los Tribunales Colegiados han establecido que cuando se impone una multa administrativa al afectado, para que no le resulte violada la garantía de audiencia, ya que una imposición de multa también se considera una privación de derechos, según el criterio establecido por los mismos Colegiados, las autoridades deben acreditar que le dieron intervención cabal en la visita domiciliaria y en el procedimiento administrativo en el que se declaró la comisión de la infracción, dándole conocimiento pleno de todos los elementos de cargo y oportunidad plena de probar y alegar lo que a su derecho conviniese, antes de cerrar el procedimiento. A su vez en relación con la clausura preventiva del establecimiento, que de conformidad con el artículo 84 fracción IV del Código Fiscal de la Federación se puede imponer además de la multa, esta sanción transgrede la garantía de audiencia, ya que la misma es impuesta antes de dar al contribuyente la oportunidad de probar y alegar lo que en su derecho convenga.

Como puede observarse entonces, dentro de este procedimiento oficioso no se encuentra prevista una fase, etapa, o periodo, mediante el cual el contribuyente pueda ofrecer pruebas y alegar lo que en su derecho convenga en cumplimiento a las formalidades esenciales del procedimiento tuteladas por la garantía de audiencia contenidas en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es interesante observar que dentro del Código Fiscal de la Federación así como dentro de la Ley Aduanera se encuentran procedimientos oficiosos como la visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la revisión de gabinete y el procedimiento administrativo en

materia aduanera, dentro de los cuales si se prevé una fase, etapa o periodo, dentro del cual se dá oportunidad al contribuyente de probar y alegar lo que en su derecho convenga, antes del acto de privación, en cumplimiento garantía de audiencia; es por eso que dentro de la presente investigación se analiza la constitucionalidad del procedimiento oficioso administrativo contenido en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, que necesariamente debe contener dicha fase para que el vicio de inconstitucionalidad mencionado anteriormente se subsane.

CAPITULO PRIMERO

1.- NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL.

1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

Al dar inicio al estudio del Derecho Fiscal, se presentan varios problemas, el primero de ellos y el cual debemos resolver, es el de precisar cual es el contenido de la materia en estudio, el cual nos va a servir para determinar cual es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al tratar de explicar cual es el alcance y contenido de la materia en estudio ha sustentado el siguiente criterio Jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 69 Tercera Parte

Página: 51

MATERIA FISCAL. SIGNIFICACION. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo directo 3683/73. Petróleos Mexicanos. 6 de septiembre de 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Volumen XL, pág. 37. Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth.
26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Es así entonces como La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos explica cual es el contenido de dicha materia.

Por lo tanto derivado de la tesis jurisprudencial anterior podemos decir que la materia fiscal se encuentra delimitada por todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene proveniente de las contribuciones, desde su determinación, pago, liquidación o exención, hasta inclusive la sanción por infracción a sus disposiciones.

Luego de haber precisado el contenido y alcance de la materia fiscal, ahora entraremos al problema de la definición de Derecho Fiscal.

DE LA GARZA la define como *"El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los Particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación"*.¹

MANUEL ANDREOZZI, define al derecho tributario como ciencia, al decir que es *"La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el Administrado que esta obligado a pagarlos"*.²

¹ De la Garza citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. ed. Ed. Harla. México 1998. p. 12

² Manuel Andreozzi citado por Rodríguez . Opcit. p.12.

RAFAEL BIELSA, nos dice que *"El derecho fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regula la actividad jurídica del Fisco"*.³

Dándole un seguimiento a las definiciones anteriores podemos decir que el Derecho Fiscal, según el criterio planteado por RAUL RODRIGUEZ LOBATO, es *el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación, y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes"*.⁴

La definición anterior se basa en lo siguiente: La Doctrina, como fuente del derecho fiscal, ha establecido que una de las facultades de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, entendida como la atribución para establecer las contribuciones necesarias a los particulares, a fin de contar con los suficientes recursos económicos para que él mismo pueda cumplir con sus diversas obligaciones a cargo.

1.2 RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

Como rama autónoma del Derecho, el Derecho Fiscal se relaciona con otras ramas del derecho, de las cuales ha ido tomando principios, conceptos e instituciones jurídicas, que el Derecho Fiscal ha ido adoptando.

Este aspecto es apoyado por Margáin Manotou al decir que *"la materia tributaria podemos conceptuarla como la rama más compleja del derecho, ya*

³ Rafael Bielsa citado por Rodríguez. Opcit. p. 13.

⁴Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. ed. Ed. Harla. México 1998. p.13

que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea que dicha materia, exige criterios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico”.⁵

Algunas ramas del Derecho con las que se encuentra vinculado el Derecho Fiscal son las siguientes:

A) DERECHO CONSTITUCIONAL: Dentro de esta rama podemos encontrar los fundamentos jurídicos principales dentro de los cuales se prevé el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, dichos preceptos constitucionales son los que se encuentran en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establecen los principios tributarios generales, como lo son el Proporcionalidad y equidad, conocido también como Principio de justicia tributaria, el principio de destino de las contribuciones al Gasto Público, el principio de legalidad, *nullum tributum sine lege*, en el cual no existe tributo si no se encuentra establecido en una ley, y el principio de Generalidad, es decir de observancia para todos, para aplicación de la ley.

B) DERECHO CIVIL: De esta rama, el Derecho Fiscal ha tomado varios elementos como lo son: obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.

⁵ Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª. ed. Ed. Porrúa. México 199. p. 10.

- C) DERECHO PROCESAL: De esta rama se han tomado elementos e Instituciones de orden procedimental, para el control de la legalidad, como el procedimiento administrativo de ejecución y los medios de impugnación, como recursos o juicios administrativos.

- D) DERECHO MERCANTIL: De esta rama se han tomado conceptos y elementos como sociedad mercantil, empresa, titulo de crédito, fusión y escisión de sociedades, etcétera.

- E) DERECHO PENAL: De esta rama se ha tomado principios para la tipificación de las infracciones a los ordenamientos fiscales, así como la sanción correspondiente. Además el Derecho Fiscal realiza la tipificación de los delitos del orden fiscal, misma que se encuentra en el Código Fiscal de la Federación.

- F) DERECHO INTERNACIONAL: De esta rama se han tomado los principios y las instituciones como los Tratados internacionales, los cuales se encuentran encaminados a resolver el problema que representa la doble tributación

- G) DERECHO ADMINISTRATIVO: De esta rama se han tomado los principios y elementos necesarios para la Administración Fiscal. Los Organos Públicos que se encargan de la aplicación y vigilancia de las leyes impositivas son de carácter Administrativo, por lo tanto, su actividad se encuentra regulada por leyes fiscales y administrativas.

- H) DERECHO FINANCIERO: Esta rama del derecho se encarga del estudio de la actividad financiera del Estado, la cual se compone de tres momentos: obtención, administración y empleo de los recursos económicos, correspondiéndole al Derecho Fiscal el estudio de uno solo de esos momentos, el de la obtención de los recursos monetarios.

1.3 AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL.

Al realizar el estudio referente a la autonomía del Derecho Fiscal, y realizar su ubicación dentro del derecho, surgen varios problemas: ¿El Derecho Tributario es una rama del derecho o forma parte de una rama más amplia del mismo?, si es una rama del Derecho, ¿Cuáles son sus particularismos, sus principios propios y su terminología, de manera que le permitan considerarse como una rama mas dentro del Derecho? ¿Cuál es el criterio que frente a este problema de la autonomía del Derecho Fiscal o Tributario guarda nuestra legislación fiscal federal?

Mario Pugliese, señala que *“en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica”*.⁶

El Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a distintos criterios, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material, el cual, al clasificarlo de acuerdo a la materia que regula, lo presenta dividido en

⁶ Mario Pugliese citado por Rodríguez. Opcit supra (4) p. 15

diversas ramas. Solo si este fenómeno que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico, y no de requerimientos didácticos podremos hablar realmente de la existencia de una nueva disciplina, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares.

Emilio Margain Manautou nos dice que existen diversos particularismos, que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

a) La naturaleza específica de la Obligación Tributaria: Siendo esta obligación, semejante a la obligación del Derecho Privado, pero distinguiéndose de esta en que el sujeto activo siempre es el Estado y el objeto siempre es un dar.

b) Los caracteres de la responsabilidad: El Derecho Fiscal separa con frecuencia la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago o en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.

c) El Procedimiento económico coactivo: Este particularismo se refiere a la posibilidad de que la autoridad administrativa pueda hacer efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular.

d) La figura jurídica de la exención: Esta figura jurídica es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación.

e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas: dentro de la legislación Fiscal se encuentran todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda ejercer el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por su incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del derecho en las que para satisfacer los aspectos indicados se debe acudir a dos o más ordenamientos como el Código Civil, Código Penal, etc.

f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías: Conforme a nuestra Legislación Tributaria Mexicana es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado. La idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo solo se suspende si se otorga garantía al Estado.

En nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 5, se le ha dado la autonomía al Derecho Fiscal al decir en su párrafo segundo: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal"

A su vez el Tribunal Fiscal de la Federación ha dado su criterio respecto de la autonomía del Derecho Fiscal en el siguiente criterio jurisprudencial:

Primera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: R.T.F.F. Primera Epoca. Compendio 1937 a 1948.

Tesis: I-J-58

Página: 226

DERECHO FISCAL MEXICANO.- En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano; pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido la Ley de Percepciones Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, al declarar el artículo 11 de este último Código, que el Derecho Común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto a la Legislación Fiscal, cuando expresamente esté prevista su supletoriedad, o cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos.

C.S. entre 1503/40 y 2744/40.- Resuelta el 19 de noviembre de 1940, por 10 contra 1

En la tesis de jurisprudencia anteriormente mencionada, se dice que es el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación el que contiene dicho ordenamiento, dado las diversas reformas y adiciones que ha sufrido nuestro Código Fiscal a la fecha, dicho ordenamiento ahora corresponde al artículo 5º de nuestro actual Código Fiscal de la Federación, pero el criterio de autonomía continúa siendo el mismo.

1.4 TERMINOLOGIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Con el paso del tiempo el Derecho Tributario ha ido conformando poco a poco su propia terminología, pero mientras dicha conformación se va logrando, ha tenido que acudir a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios, que en ocasiones se ve precisado en ampliarlos o restringirlos en su alcance, con el objeto de evitar hasta donde sea posible la evasión de los tributos.

El Legislador para establecer un sistema impositivo ha utilizado los conceptos o la terminología de cuatro fuentes:⁷

- a) *De la Ciencia Jurídica.*
- b) *De la Ciencia Económica.*
- c) *De la Ciencia Contable.*
- d) *De la Tecnología.*

1.4.1 DE LA CIENCIA JURÍDICA.

El Derecho Tributario se ha desarrollado teniendo como fuente a la ciencia jurídica. De esta manera se han tomado distintos conceptos jurídicos de diversas ramas del Derecho y los ha adecuado, quedando de la siguiente manera:

- a) Los conceptos de domicilio y de nacionalidad los entiende en forma distinta, según se este frente a un impuesto real o a un impuesto personal.
- b) Considera comerciantes a las personas que no tienen esa calidad conforme al derecho mercantil.

⁷ Margain Manautou. Opcit supra (5) p. 14

- c) Establece formas de extinción de la obligación que las demás ramas del Derecho ignoran.
- d) Actos o contratos civiles los reputa mercantiles.
- e) Se obliga al extranjero que radica en el extranjero.
- f) Se obliga al nacional encuéntrese donde se encuentre.
- g) Se sanciona a la persona moral.
- h) Distingue entre actividad comercial y actividad mercantil.
- i) Reputa industriales a actividades comerciales.

Si a lo anterior agregamos la terminología siguiente: sujeto activo, contribuyente, sujeto pasivo directo, o indirecto, real o personal, específico o ad valorem, ingreso fiscal, crédito fiscal, causación del tributo, contribución especial, contribución de mejoras, organismo fiscal autónomo, responsabilidad objetiva, relación jurídica tributaria, obligación tributaria, hecho imponible, remoción del tributo, etc. Podemos concluir que el Derecho Fiscal con el paso del tiempo ha ido creando su propia terminología, adecuándolas para el buen desarrollo de la materia y creando sus propios conceptos, que la distinguen de las otras ramas del derecho y que le permiten crear su propia autonomía.

1.4.2 DE LA CIENCIA ECONOMICA.

No obstante, la relación estrecha que existe entre la materia tributaria y la economía el estudio económico del tributo es casi nulo. La ciencia económica brinda su máximo apoyo en el tema referente a “efectos de los impuestos”, en el cual se estudia el efecto de los impuestos que se pagan y el efecto de los impuestos que no se pagan, las razones económicas que hacen que un impuesto no sea debidamente cubierto por el contribuyente y las consecuencias que producen los impuestos que se pagan en la economía nacional.

1.4.3 DE LA CIENCIA CONTABLE.

Para el buen control de los tributos a pagar, se imponen al contribuyente una serie de obligaciones, esencialmente de tipo contable, que al incorporarse en la ley o reglamento se utiliza la terminología propia de esa ciencia, por lo que al realizar el estudio de la materia fiscal se encuentran frente a otro tipo de terminología como: estado contable, saldo de cuentas de balance, movimiento de cuentas, estado de pérdidas y ganancias, balance general, amortizaciones o depreciaciones, depreciación acelerada, utilidad contable, utilidad fiscal, etc.

1.4.4 DE LA TECNOLOGIA.

Al realizar el estudio de la materia fiscal nos encontramos también frente al problema de la terminología eminentemente técnica o industrial, cuyo desconocimiento puede originar graves errores al tratar de interpretar la ley. De esta manera tenemos, por ejemplo, en la ley de alcoholes los siguientes tecnicismos: aguardiente, mieles incristalizables, miel incristalizable referida a 85 grados brix, mostos, alcohol elaborado con guarapos, etc. Otro ejemplo lo tenemos en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la cual en su artículo 3, a manera de citar un ejemplo tenemos lo siguiente:

“ARTICULO 3o.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

I.- (DEROGADO, D.O. 26 DE DICIEMBRE DE 1990)

II.- Bebida alcohólica fermentada es el producto resultante de la fermentación, principalmente alcohólica, de materias primas de origen vegetal, pudiendo contener gas carbónico de origen endógeno, ingredientes o aditivos, sin adicionar alcohol de calidad, común o aguardiente de uva o de azúcar.

III.- Bebidas refrescantes, elaboradas con un mínimo de 50% a base de vino de mesa, producto de la fermentación natural de frutas, pudiéndose adicionar: agua, bióxido de carbono o agua carbonatada, jugo de frutas, extracto de frutas, aceites esenciales, ácido cítrico, azúcar, ácido benzoico o ácido sórbico o sus sales como conservadores, así como aquéllas que se elaboran de destilados alcohólicos diversos de los antes señalados.

IV.- Cerveza, la bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquiera semilla farinácea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedáneos de éste.

V.- Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15° centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 2° G.L., incluyendo al aguardiente y a los concentrados de bebidas alcohólicas.

El Derecho ha tomado conceptos que le son necesarios para la regulación de las contribuciones, todo lo cual da por resultado que la terminología del derecho Fiscal no sea original de él, sino adoptada de alguna otra rama del derecho, o de la economía, o de la contaduría o de cualquier otro campo de la tecnología, pero siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adoptará los conceptos a sus finalidades, por lo tanto no siempre respetará el significado original del concepto y así, podrá ampliarlo, restringirlo o inclusive modificarlo.

CAPITULO SEGUNDO

2.- FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

2.1 NOCION DE FUENTE DEL DERECHO.

La palabra fuente tiene tres acepciones que es necesario distinguir, por lo que podemos decir que son de tres tipos: formales, reales e históricas.

Por fuente formal debemos entender "*los procesos de creación de las normas jurídicas*".¹

El término fuente real se aplica a "*los procesos y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas*".²

Llamamos fuente histórica a "*los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes*".³

De las tres fuentes mencionadas con anterioridad solo nos ocuparemos de las fuentes formales, ya que el estudio realizado a través de ellas nos permite conocer como llegan a establecerse las contribuciones y quien lo hace.

2.2 DIVERSOS CRITERIOS DE CLASIFICACION.

En materia Fiscal existen diversos criterios para clasificar las fuentes del Derecho Tributario, de las cuales nos centraremos al estudio de dos de ellas.

Andreozzi clasifica las fuentes del Derecho Tributario en "*Preconstitucionales, Constitucionales, Doctrina y Jurisprudencia*".⁴

¹ García Maynes Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 38ª. ed. Ed. Porrúa. México 1986. p. 51

² García opcit p. 51

³ idem

⁴ Andreozzi citado por Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. ed. Ed. Harla. México 1998. p.23

Son fuentes Preconstitucionales *“aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no esta constituida con base en un código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir”*.⁵

Corresponde el nombre de fuentes Constitucionales a *“aquellas que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un código político y de este derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo”*.⁶

En cuanto a la Doctrina señala que *“ha sido esta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica”*.⁷

Finalmente, este autor sostiene que *“a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina”*.⁸

Giannini considera como fuentes del Derecho Tributario a *“la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales”*⁹

La ley, para este autor, es la fuente formal por excelencia del Derecho Tributario y la define como *“la manifestación de voluntad del Estado emitida por*

⁵ idem

⁶ idem

⁷ idem

⁸ idem

⁹ Giannini citado por Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª. ed. Ed. Porrúa. México 199. p. 30.

los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa".¹⁰

De reglamento nos dice que "se distingue formalmente de la ley en que, aun conteniendo como esta normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado o como tradicionalmente se dice del poder impositivo". A su vez clasifica el reglamento en tres categorías: "Para la Ejecución de las leyes, para el ejercicio de las facultades que al poder Ejecutivo le corresponden y para la organización y funcionamiento de las Administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las Instituciones públicas dependientes de la administración activa".¹¹

De la Costumbre nos dice que "considera que su eficacia, como fuente del Derecho Tributario, es muy discutida; que si existen dudas sobre la admisibilidad de la costumbre interpretativa (Aquella que determina la manera en que debe de interpretarse una norma escrita) y de la costumbre inductiva (Introducción de una norma para regir una situación no prevista por la ley), estas aumentan cuando se habla de la costumbre derogativa (No observancia de una ley vigente o sustitución de ella por otra)."¹²

De los Convenios Internacionales, señala que "constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia sobre propiedades, operaciones o actividades, cuyos rendimientos pueden estar sujetos a sus respectivas y, por ende, a una doble tributación."¹³

¹⁰ idem

¹¹ Idem

¹² Idem

¹³ Idem

2.3 FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MEXICO.

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley; lo anterior se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, del Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Junto a esta obligación tributaria, se encuentra el artículo 73, fracción VII, de la citada Constitución, el cual señala como atribución del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. De conformidad con los preceptos legales mencionados anteriormente, en el primero de ellos se estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en la ley y en el segundo se otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Paralelamente a la ley algunas de las demás fuentes del derecho pueden tener relevancia en el proceso de creación de las normas jurídicas tributarias.

2.4 LA LEY.

La Ley es "una regla de derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla general que tenga eficacia de ley".¹⁴

En la creación de las leyes para la República Mexicana, intervienen el Poder Legislativo Federal, que se encuentra representado por el Congreso de la Unión dividido en dos Cámaras, de Diputados y Senadores, y el Poder Ejecutivo, cuyo ejercicio se deposita en el Presidente de la República

¹⁴ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. ed. Ed. Harla. México 1998. p.25

Mexicana. A su vez, pueden intervenir también, las Legislaturas de los Estados (Congresos Locales), de conformidad con el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El proceso legislativo para la creación de las leyes consta de seis fases:

I.-INICIATIVA: La iniciativa es la facultad que tienen determinados órganos del Estado para proponer ante el Poder Legislativo un proyecto de ley. Esta facultad pertenece, de conformidad con el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y a las Legislaturas de los Estados. No es óbice de lo anterior el hecho de que cualquier ciudadano pueda sugerir indistintamente a alguna de las autoridades mencionadas anteriormente, un determinado proyecto de ley, con la petición de que sea sometido a la consideración del Congreso.

II.- DISCUSION: Es el acto realizado por las cámaras consistente en examinar un proyecto o iniciativa de ley, deliberando sobre el mismo, para decidir si debe ser aprobado o no, por medio de votación mayoritaria. La iniciativa de ley será discutida sucesivamente por ambas cámaras, pudiendo comenzar en cualquiera de ellas, salvo que se trate de proyectos sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, sobre reclutamiento de tropas, los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados de conformidad con el artículo 72, inciso h), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La Cámara en la que es discutida primeramente la iniciativa de ley es llamada Cámara de origen y a la que conoce en segundo término se le conoce como Cámara revisora.

III.- APROBACION: La Aprobación consiste en el consentimiento de las Cámaras de un determinado proyecto de ley. Esta tiene lugar cuando la mayoría de los miembros presentes han otorgado su voto afirmativo a la iniciativa de ley que se ha discutido. Una vez que ha sido obtenida la aprobación de la Cámara de origen, el proyecto deberá ser remitido a la Cámara revisora para su discusión y de ser aprobado por ésta, se remitirá al Poder Ejecutivo.

IV.- SANCION: Se le llama sanción al acto por medio del cual el Presidente de la República, representante del Poder Ejecutivo, manifiesta su aceptación, bajo su firma, de una determinada iniciativa de ley, aprobada por las Cámaras. El Presidente de la República puede negar su sanción, en el ejercicio del llamado derecho de veto, en cuyo caso la iniciativa será devuelta con las determinadas observaciones a la Cámara de origen, en donde serán discutidas únicamente dichas observaciones.

V.- PUBLICACION: Después de que la iniciativa de ley, ha sido sancionada por el Poder Ejecutivo, tiene lugar la publicación, también llamada Promulgación. Esta consiste en dar a conocer la ley a quienes deben cumplirla. La Publicación se realiza en el Diario Oficial de la Federación. Además de este existen en México los Diarios o Gacetas Oficiales de los Estados, en los cuales se publican las leyes de carácter local.

VI.-INICIACION DE VIGENCIA: *“Existen dos sistemas de iniciación de vigencia: sucesivo y sincrónico.”*¹⁵ La reglas de los dos

¹⁵ García. Opcit supra 1. p. 57

sistemas anteriormente mencionados se encuentran establecidas en el artículo 3º del Código Civil Federal y el cual establece:

“ARTICULO 3º.- Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial.

En los lugares distintos del en que se publique el Periódico Oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.”

Sin embargo con respecto a la iniciación de vigencia de la ley fiscal, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 7º lo siguiente:

“Artículo 7o.- Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

De lo anterior es de observarse, que el sistema para la vigencia de leyes o reglamentos fiscales que adopta el legislador no es el mismo que para el Derecho Civil.

El Sistema adoptado por el Derecho Civil es llamado *“vigencia sucesiva, mientras que el tomado por el Derecho Fiscal es llamado vigencia instantanea”*¹⁶

2.5 EL DECRETO LEY Y EL DECRETO DELEGADO.

Antes de iniciar el estudio referente al decreto ley y al decreto delegado, enunciaremos primeramente la definición de decreto de Acosta Romero, el cual nos dice que decreto es *“una decisión de un órgano del Estado que crea situaciones jurídicas concretas o individuales y que requiere de cierta formalidad (publicidad), a efecto de que sea conocido por aquellos a quienes va dirigido.”*¹⁷

Como una clara excepción al principio de división de Poderes, según el cual, el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, encontramos al decreto ley y al decreto delegado.

Nos encontramos en presencia de un decreto ley, cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación.

El decreto ley lo encontramos en los artículos 29 y 73, fracción XVI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos los cuales a la letra dicen:

¹⁶ Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª. ed. Ed. Porrúa. México 1997. p. 37.

¹⁷ Acosta Romero citado por Sánchez Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal.. 5ª. ed. Ed. Pac. México 1998. p.20.

“Artículo 29.- En los casos de invasión perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

“Artículo 73: El Congreso tiene facultad:

XVI.- Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República:

2ª. En caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, el Departamento de Salubridad tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República.”

Nos encontramos en presencia de un decreto delegado cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo determinado y para objetos definidos.

El decreto delegado lo encontramos en el artículo 131, segundo párrafo de nuestra Carta Magna el cual establece:

“Artículo 131, Párrafo segundo.-

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

2.6 EL REGLAMENTO.

El Reglamento, según Fraga, *“es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.”*¹⁸

¹⁸ Fraga citado por Rodríguez. Opcit supra 14 p. 26

El Reglamento se ha convertido en una fuente muy importante del Derecho Fiscal en México, ya que no solo es un instrumento de aplicación de la ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y práctica su aplicación, sino que como dice Fraga, *“ya sea porque el Poder Ejecutivo se arroga facultades que competen al Poder Legislativo o porque este las delegue indebidamente en aquél, contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo; crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la ley; o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la ley.”*¹⁹

La facultad reglamentaria se encuentra contenida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que establece lo siguiente:

“Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

En relación con el reglamento Margain opina que *“el reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley para convertirse en uno de igual jerarquía que esta última.”*²⁰

¹⁹ idem

²⁰ Margain. Opcit supra 16. p. 41

2.7 LAS CIRCULARES.

La circular es una derivación del reglamento, la cual también es de carácter administrativo, solo que mientras el reglamento puede expedirlo el Presidente de la República Mexicana, la circular puede ser expedida por los superiores jerárquicos de la Administración Pública, como los Secretarios de Estado, Directores Generales, etc., en el cual se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, acerca de su funcionamiento y su relación con el público o para aclarar el criterio de las disposiciones legales ya existentes.

Las circulares nunca podrán establecer derechos o imponer restricciones a los particulares, a menos que la misma aparezca publicada en el Diario Oficial de la Federación. Lo anterior se encuentra plasmado por el legislador en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación y que a la letra dice:

“Artículo 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”

Con relación a la eficacia de las circulares como fuente del Derecho Fiscal, Fraga ha dicho que *“en realidad no considera que sean una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el Reglamento y en este caso solo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o*

*prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.*²¹

En México la legislación federal ha abandonado la denominación de circulares y las llama ahora instructivos o reglas generales, y solo una vez que han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación, constituyen fuente de Derecho, pues de tales disposiciones nacen derechos y obligaciones que tanto autoridades como particulares no pueden desconocer.

2.8 LA JURISPRUDENCIA.

En su sentido actualmente general, la jurisprudencia se define como *“el criterio de interpretación judicial de las normas jurídicas de un Estado, que prevalece en las resoluciones de un Tribunal Supremo o de varios Tribunales Superiores.”*²²

En México la jurisprudencia es muy importante como fuente del Derecho, ya que la mayoría de las reformas de nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias emitidas por los órganos jurisdiccionales en una serie de casos análogos.

La jurisprudencia por si misma no modifica, deroga o crea leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes, la cual se realizará a través de los órganos competentes para ello.

La jurisprudencia no viene a ser una fuente formal, sino fuente real de las leyes fiscales; es por eso que las sentencias expedidas en materia fiscal por los tribunales muchas veces explica el porque de las reformas introducidas a

²¹ Fraga citado por Rodríguez. Opcit supra 14 p. 27

²² Rafael de Pina, Rafael de Pina Vara. Diccionario de Derecho. 25ª. ed . Ed Porrúa. México 1998 p. 341

las leyes tributarias, de lo cual deriva que la jurisprudencia tenga gran importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria.

La jurisprudencia puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o por sus diversas Salas, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito, siempre que aquel o estos, dicten cinco sentencias consecutivas en el mismo sentido, sobre asuntos semejantes, sin ninguna en contra, de conformidad con el artículo 192 de la Ley de Amparo y que a la letra dice:

“Artículo 192.- La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce ministros, si se trata de jurisprudencia del Pleno, o por cuatro ministros en los casos de jurisprudencia de las Salas.

También constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.”

Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustentan tesis contradictorias en los juicios de amparo, materia de su competencia, el pleno de la misma decidirá cual es la que debe prevalecer. Si los Tribunales Colegiados de Circuito sustentan tesis contradictorias en los

juicios de amparo de su competencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación decidirá cual tesis debe prevalecer.

En materia fiscal, también el Tribunal Fiscal de la Federación puede establecer jurisprudencia, de conformidad con el artículo 260 del Código Fiscal de la Federación y el cual establece:

“Artículo 260.- Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario.

También se fijara jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.”

2.9 LA DOCTRINA.

Se le da el nombre de Doctrina a *“los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.”*²³

La Doctrina constituye una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues a ella le corresponde desarrollar y explicar los conceptos que se encuentran en la ley.

La Doctrina ha desempeñado una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, haciéndolo crecer rápidamente. En México puede considerarse que la Doctrina ha apoyado al crecimiento de esta materia, ya que

²³ Garcia. Opcit supra 1. p 76

los juristas distinguidos que tratan sobre la materia, han aportado elementos de interpretación que ha ayudado al desarrollo de la misma.

2.10 LA COSTUMBRE.

Se ha definido a la costumbre como *“un uso implantado en una colectividad y considerado por esta como jurídicamente obligatorio; es el Derecho nacido consuetudinariamente.”*²⁴

En la costumbre podemos observar dos elementos; el primero consiste en el uso o práctica constante de un determinado acto y el segundo en que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio.

La Doctrina distingue tres clases de costumbre: *“la interpretativa, que es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, que es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad; y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de esta por una norma diversa.”*²⁵

La costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma tan rígida, en materia de Derecho Fiscal es muy difícil. Quizá el único campo propicio para que opere la costumbre sea el que señala Rodríguez Lobato, el cual manifiesta lo siguiente: *“el único campo propicio para que opere la costumbre en materia de Derecho Fiscal es en el procedimiento para la tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo se originan las prácticas, que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua*

²⁴ Du Pasquier citado por García. Opcit supra 1. p 61

²⁵ Rodríguez. Opcit supra 14 p. 29

repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento.”²⁶

2.11 LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Los Tratados internacionales son considerados como *“convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del Derecho.”²⁷*

México se ha visto en la necesidad de celebrar con diversos países desarrollados tratados y convenios en materia tributaria como por ejemplo para evitar la doble tributación o el Tratado del Libre Comercio celebrado con Estados Unidos y Canadá.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 133, establece las reglas para la celebración de los Tratados Internacionales, el cual a la letra dice:

“Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

²⁶ idem

²⁷ idem

De conformidad con el artículo anteriormente transcrito los tratados internacionales que estén de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que hayan sido aprobados por el Senado de la República serán Ley Suprema, y por lo tanto adquieren por ese solo hecho obligatoriedad y cumplimiento por parte de los organismos del Estado.

2.11 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Los Principios Generales de Derecho han sido ya analizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y ha sustentado los siguientes criterios Jurisprudenciales:

Quinta Epoca

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XLIII

Página: 858

PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO. El artículo 14 de la Constitución General de la República, dispone que en los casos de omisión o deficiencia de la ley, debe acudir, para resolver la controversia judicial, a los principios generales de derecho, debiendo entenderse por tales, no la tradición de los tribunales que, en último análisis no son mas que prácticas o costumbres que evidentemente no tienen fuerza de ley, ni las doctrinas o reglas inventadas por los jurisconsultos, supuesto que no hay entre nosotros autores cuya opinión tenga fuerza legal, ni tampoco la que haya escogido la inventiva de la conciencia privada de un juez, por ser esto contrario a la índole de las instituciones que nos rigen, **sino los principios consignados en**

algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que se hayan expedido después del Código Fundamental del País, sino también las anteriores.

TOMO XLIII, Pág. 858.- López de Chávez María Angelina.- 11 de febrero de 1935.- 9 votos.

Quinta Epoca

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LV

Página: 2642

PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO. El artículo 14 de la Constitución Federal elevó, a la categoría de garantía individual el mandato contenido en los artículos 20 del Código Civil de 1884, y 1324 del Código de Comercio, en el sentido de cuando no haya ley en que fundarse para decidir una controversia, la resolución de ésta debe fundarse en los "principios generales del derecho", y la constitución limita la aplicación de estos "principios", como garantía individual, a las sentencias definitivas, en tanto que la legislación común, así como las de diversos Estados de la República, y el artículo 19 del Código Civil, actualmente en vigor en el Distrito Federal, autoriza que se recurra a los "principios generales del derecho" como fuente supletoria de la ley, para resolver toda clase de controversias judiciales del orden civil. Universalmente se conviene en la absoluta necesidad que hay de resolver las contiendas judiciales sin aplazamiento alguno, aunque el legislador no haya previsto todos los casos posibles de controversia; pues lo contrario, es decir, dejar sin solución esas

contendidas judiciales, por falta de ley aplicable, sería desquiciador y monstruoso para el orden social, que no puede existir sin tener como base la justicia garantizada por el Estado, y por ello es que la Constitución Federal, en su artículo 17, establece como garantía individual, la de que los tribunales estén expeditos para administrar justicia, en los plazos y términos que fija la ley, y los códigos procesales civiles, en consecuencia con este mandato constitucional, preceptúan que los jueces y tribunales no podrán, bajo ningún pretexto, aplazar, dilatar ni negar la resolución de las cuestiones que hayan sido discutidas en el pleito; pero las legislaciones de todos los países, al invocar los "principios generales del derecho", como fuente supletoria de la ley, no señalan cuáles sean dichos principios, qué características deben tener para ser considerados como tales, ni qué criterio debe seguirse en la fijación de los mismos; por lo que el problema de determinar lo que debe entenderse por "principios generales del derecho", siempre ha presentado serios escollos y dificultades, puesto que se trata de una expresión de sentido vago e impreciso, que ha dado motivo para que los autores de derecho civil hayan dedicado conjuntamente su atención al estudio del problema, tratando de definir o apreciar lo que debe constituir la esencia o índole de tales principios. Los tratadistas más destacados del derecho civil, en su mayoría, admiten que los **"principios generales del derecho" deben ser verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, mediante procedimientos filosófico jurídicos de generalización, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiere pronunciado si hubiere estado presente, o habría establecido, si hubiere previsto el caso; siendo condición también de los aludidos**

"principios", que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse aplicando aquéllos; de lo que se concluye que no pueden constituir "principios generales del derecho", las opiniones de los autores, en ellas mismas consideradas, por no tener el carácter de generalidad que exige la ley y porque muchas veces esos autores tratan de interpretar legislaciones extranjeras, que no contienen las mismas normas que la nuestra.

Amparo civil directo 6187/34. Meza de Díaz Catalina y coag. 15 de marzo de 1938. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

El último de los criterios jurisprudenciales, aparte de señalarnos lo que son los principios generales del Derecho, nos indica cuando operan como fuente formal del Derecho, incluido el Derecho Fiscal, lo cual tiene su fundamento Constitucional en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el que se dispone que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la interpretación jurídica de la ley y a falta de esta se fundará en los principios generales del Derecho.

En México, País en el que prevalece el principio de legalidad, las verdades jurídicas, notorias e indubitables y de carácter general, elaboradas por la ciencia del Derecho y a las que denominamos principios generales del Derecho operan como fuente formal del propio Derecho, únicamente cuando al dirimir jurisdiccionalmente una controversia y luego de aplicar todos los métodos de interpretación, se llega a la conclusión que no hay en la ley disposición alguna aplicable, el juzgador deberá fundar su fallo en los principios generales de Derecho.

Lo anterior tiene plena aplicación en el Derecho Fiscal, como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación en el siguiente criterio jurisprudencial:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NORMAS EN QUE DEBE APOYAR SUS FALLOS. Está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así el artículo 14 Constitucional prescribe que en el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados estos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales del Derecho; así está facultado para determinar que existe una expropiación de hecho, a la que deben hacerse extensivas o aplicarse por analogía las reglas que las leyes señalan para las expropiaciones regulares, teniendo en cuenta la naturaleza específica del acto expropiatorio y el principio de Derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos nosotros mismos un título de dominio o el de equidad, de que el juez debe de resolver a favor de quien trate de librarse de perjuicio en contra del que pretenda tener un lucro indebido; aun cuando el Tribunal Fiscal es de jurisdicción especial de derecho estricto, su actuación no puede estar restringida al grado en que lo está un Juez Penal a quien se exige legalmente su sumisión servil a la norma jurídica, sin que, como se ha dicho, debe resolver todos los casos, aun los no previstos por la ley, con base en los principios indicados.

Resolución del Pleno de 23 de junio de 1945. Expediente
3496/942. Tesis de Pleno de 1937 a 1948.

CAPITULO TERCERO

3. EL ACTO ADMINISTRATIVO.

3.1 CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO.

El acto administrativo participa de las características del acto jurídico, ya que es la expresión de una voluntad y produce efectos jurídicos; sin embargo el acto administrativo tiene características propias que lo distinguen del género y de otras especies de actos como los civiles, penales, laborales o mercantiles.

MIGUEL ACOSTA ROMERO, define al acto administrativo como *"la manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general."*¹

El acto administrativo es una manifestación, en cuanto representa una expresión intelectual, por medio de la cual mediante el análisis de ciertos hechos se les da un determinado significado para crear derechos y obligaciones a favor y a cargo de un sujeto de derecho.

La voluntad, desde el punto de vista del derecho, se define como *"la expresión del querer de un sujeto o de varios, dirigido a la realización de un determinado acto jurídico."*²

¹ Miguel Acosta Romero. Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso. 13 ed. Ed. Porrúa. México 1997. pag. 811.

² Rafael de Pina. Rafael de Pina Vara .Diccionario de Derecho. 25 ed. Ed. Porrúa. México 1998 p 498.

La manifestación de voluntad es unilateral ya que por su naturaleza no requiere el acuerdo de otro sujeto, como llega a suceder en los contratos particulares. Existen actos administrativos producidos a petición de los gobernados, pero ello no implica que el acto sea bilateral, puesto que la voluntad del particular no concurre como un elemento de creación del mismo, en tanto que no interviene en la estructuración del acto.

La manifestación de la voluntad es externa, ya que esta se exterioriza y se percibe a través de los sentidos y pueda ser apreciada por los hombres.

La decisión y la voluntad deben provenir de un órgano administrativo competente, es decir que tenga una potestad establecida en la ley para dar vida a determinados actos jurídicos, el cual actúa a través de su titular y en uso precisamente de esa potestad pública, lo que implica que el acto este fundado en Derecho.

Como acto jurídico, implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar o extinguir derechos u obligaciones y por lo tanto puede tener una, varias o todas las anteriores consecuencias.

El acto administrativo tiene el carácter de ejecutivo, pero este no es un dato constante y absoluto. Es ejecutivo aquel acto que tiene la potestad necesaria para que, en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo, pueda exigirse por las autoridades su cumplimiento en forma coactiva. Como ejemplos de un acto administrativo ejecutivo tenemos el acto de cobro de impuestos, la expropiación, el decomiso, la clausura, etc.

3.2 ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

El acto jurídico administrativo tiene elementos propios los cuales son:

- 1.- Sujeto.
- 2.- La manifestación externa de la Voluntad.
- 3.- Objeto.
- 4.- Forma.

La ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3º, reconoce el sujeto, autoridad competente y la voluntad, el objeto y la forma, aunque no con mucha claridad, ya que dicho artículo hace el señalamiento de elementos y requisitos sin hacer una distinción y el cual menciona lo siguiente:

“Artículo. 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI. (DEROGADA, D.O. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

XI. (DEROGADA, D.O. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

3.2.1 EL SUJETO.

El Sujeto del Acto Administrativo siempre es un Órgano de la Administración Pública. Puede decirse que los sujetos que componen el acto administrativo son de dos tipos:

- a) Sujeto Activo, a quien en este caso le corresponde al Órgano creador del acto.

- b) Sujeto Pasivo, a quien va dirigido el acto administrativo y pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas o el individuo en lo personal.

Se ha establecido que el sujeto activo del acto administrativo debe ser competente, entendiéndose por competencia la facultad o potestad que para realizar determinados actos, otorga el orden jurídico a los órganos de la Administración Pública.

3.2.2 MANIFESTACIÓN EXTERNA DE LA VOLUNTAD.

La manifestación de la voluntad, consiste en el proceso volitivo del órgano administrativo, el cual debe ser exteriorizado para que pueda ser perceptible, es decir que se manifieste objetivamente esa voluntad.

Esta voluntad del órgano administrativo debe reunir determinados requisitos que son:

- a) Debe ser espontánea y libre.
- b) Dentro de las facultades del órgano.
- c) No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.
- d) Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

3.2.3 EL OBJETO.

El objeto, consiste en la materia o contenido del acto; puede dividirse en:

- a) Objeto Directo o Inmediato: Consiste en la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo.

- b) Objeto Indirecto o mediato: Consiste en la Actividad que habrá de realizar el órgano administrativo, cumplir con lo cometidos que para el efecto la potestad pública le ha encomendado.

El objeto puede ser una cosa (que se expropia), una actividad (concesionar un servicio público), un status (nombramiento de un servidor público), etc.

El objeto debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Debe ser posible física y jurídicamente.
- b) Debe ser lícito.
- c) Debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia al órgano administrativo que lo emite.

3.2.4 LA FORMA.

La forma la constituye la manifestación material en la que se plasma el acto administrativo, para que pueda llegar a ser percibido por los sujetos pasivos y percibido por los sentidos.

En el Derecho la forma es muy importante, ya que a través de ella se expresan los elementos y modalidades del acto administrativo.

La forma puede adoptar diversas variantes, la más normal es la forma escrita, ya que así se encuentra establecido en la ley.

3.3 MODALIDADES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

La finalidad y el motivo se encuentran considerados como modalidades del acto administrativo.

Desde un punto de vista lógico jurídico, entendemos por elemento de una cosa o de un concepto, aquellas partes que lo integran o que participan en su formación; a manera de ejemplo podemos decir que los elementos del agua son dos partes de hidrógeno y una de oxígeno, estructurando el agua; si el agua es caliente o fría, adquiere alguna coloración o se le destina para riego u otros usos, ellos serán cualidades o modalidades del agua, pero no elementos de la misma. De la misma manera los elementos del acto administrativo pueden llegar a tener modalidades que son las expresadas anteriormente, pero no forman parte del concepto de acto administrativo, por lo que habrán entonces de analizarse como modalidades del acto administrativo.

3.3.1 EL MOTIVO.

El motivo está considerado como *“el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que preceden al acto administrativo y que deben existir objetivamente,”*³ es decir son los antecedentes que preceden y provocan el acto. Un ejemplo de lo anterior consiste en que para otorgar una concesión de explotación de bienes del Estado, el solicitante debe reunir una serie de requisitos previos, que son el motivo para su otorgamiento.

³ Acosta. Opcit supra 1 pag. 813

Es conveniente señalar que no es lo mismo motivo que motivación, puesto que entre ambos existen diferencias, ya que esta es la expresión que la autoridad hace del motivo de su acto.

3.3.2 LA FINALIDAD.

El fin es la meta que se pretende alcanzar con una conducta o un acto. La finalidad consiste en el propósito que se persigue con la emisión del acto, es él "para que" de su emisión, que en materia administrativa siempre corresponde con la satisfacción del interés general.

El contenido de la finalidad deriva de la voluntad del legislador expresada en la ley, por lo que su inobservancia dará lugar al desvío de poder, el cual consiste en la aplicación de potestades para fines distintos de los previstos en la norma.

La doctrina ha establecido reglas que sirven de orientación para alcanzar el fin propuesto y que son las siguientes:

- "a) El agente público no puede perseguir sino un fin de interés general.*
- b) Con el acto no debe perseguirse una finalidad en oposición con la ley.*
- c) No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario además, que sea de la competencia del agente que realice el acto.*
- d) Aún siendo lícito el fin de interés público y dentro de la competencia del órgano, no puede perseguirse sino por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto."*⁴

⁴ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Manuel Lucero Espinosa. Compendio de Derecho Administrativo Primer Curso. 3ª. ed. Ed. Porrúa. Pag. 260.

3.4 REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS PARA PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS.

Los fundamentos en los que se encuentran establecidos los requisitos de los actos administrativos para practicar visitas domiciliarias los encontramos en los artículos 16, párrafo 11º, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y que a la letra dicen:

"Artículo 16, Párrafo 11.-

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."

"Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

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

datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

La parte del artículo 16 Constitucional en comento nos dice que las visitas domiciliarias deberán de seguir las formalidades prescritas para los cateos; dichas formalidades las encontramos establecidas en dicho artículo en su párrafo 8º, y el cual a la letra dice:

“Artículo 16, párrafo 8º:

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, una 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.”

Al relacionar armónicamente dichos preceptos, se obtienen los requisitos jurídicos mínimos que se deben cumplir por las autoridades fiscales al efectuar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los cuales son:

- 1.- La orden de visita debe constar por escrito.
- 2.- Señalar la autoridad que lo emite

- 3.-Ostentar la Firma del Funcionario que lo emite
- 4.-Se debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse.
- 5.- Contener el nombre de la persona o personas con las que debe de entenderse.
- 6.- El objeto preciso de la visita.
- 7.- Estar debidamente Fundado y Motivado.
- 8.- Al finalizar la inspección 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.
- 9.- Tienen que cumplirse los demás requisitos que al efecto señalan las leyes respectivas.

Lo anterior se ve robustecido por la tesis de jurisprudencia del Sexto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito y la cual a la letra dice:

Octava Epoca

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: I Segunda Parte-2

Página: 775

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 estos requisitos, la orden de visita así emitida será conculcatoria de las garantías de seguridad jurídica que consagra el precepto constitucional antes mencionado** en favor de los gobernados por lo que, si la persona a quien se practica la visita no fue la señala en la orden respectiva, incuestionable 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.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Habiendo ya identificado los diversos requisitos mencionados por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, así como del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación pasaremos a la explicación de cada uno de ellos.

3.4.1. ORDEN DE VISITA POR ESCRITO.

La orden de visita es el documento que debe emitir la autoridad fiscal cuando decide realizar visitas domiciliarias para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales

Esta garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse de un mandamiento u orden por escrito, el cual debe constar en documento oficial, con sello oficial, número de oficio, asunto, fecha, lugar y firma autógrafa del titular que lo emite, por lo tanto, cualquier orden verbal que origine el acto de molestia, es violatoria de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como ilegal al transgredir el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

El Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, al respecto ha emitido la siguiente tesis de jurisprudencia:

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 157-162 Sexta Parte

Página: 182

VISITAS DOMICILIARIAS ADMINISTRATIVAS.

FORMALIDADES. Las visitas domiciliarias administrativas deben satisfacer, según el artículo 16 constitucional, las formalidades de los cateos. No dice que sólo algunas formalidades, sino que se refiere en términos genéricos a las formalidades. Luego no habría razón legal para que los jueces de amparo mutilaran la garantía

constitucional y recortaran la protección que el constituyente quiso dar a la privacidad de los individuos, ya que es ésta el valor que fue considerado tan alto, que se incluyó la garantía de su tutela en el precepto constitucional a comento. Por lo demás, no hay una sola razón válida, que no fuese la práctica inconstitucional y viciosa, para restar protección a la privacidad de los individuos cuando la visita no deriva de un procedimiento penal, si no de un procedimiento administrativo, pues no es más digna de protección la privacidad del domicilio de quien es sospechoso de un delito que la privacidad de quien no lo es. Y si bien las consecuencias de un cateo pueden ser más graves para el afectado que las de una visita administrativa, esto se tomará en cuenta para ordenar la intrusión al domicilio, es decir, para sopesar que las causas que las justifican y hacer más rigurosa la exigencia del motivo en materia penal que en materia administrativa. Pero en ambos casos habrá que respetar las formalidades constitucionales. Ahora bien, entre las formalidades exigidas para los cateos, se encuentra la de una orden judicial escrita, en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse y los objeto que se buscan o, en materia administrativa, cuáles son las disposiciones sanitarias y de policía cuyo cumplimiento se trata de comprobar. Y si no es materia de la litis el determinar si la orden debe emanar de autoridad judicial aún cuando se trate de visitas administrativas (como lo ha exigido, por ejemplo, la jurisprudencia de los Estados Unidos, cuya cuarta enmienda constitucional es antecedente de nuestro artículo 16, en este aspecto), de todos modos es de admitirse el argumento del quejoso de que es necesaria la **exhibición de la orden escrita** de autoridad competente, para proceder enseguida a la visita misma, si ésta ha de implicar una intrusión a la privacidad del visitado. De ello se sigue que si en el acta de la visita no aparece, ni demostró con otras pruebas, que

se haya entregado al visitado copia escrita, motivada y fundada (artículo 16 constitucional), de la orden de visita, la visita misma está constitucionalmente viciada, así como todos los frutos de esa visita, los que por lo mismo carecen de valor legal para causar daños o molestias al visitado. Y así, la clausura ordenada con base en una visita viciada, está también viciada, y resulta violatoria también del artículo 16 constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Para que se satisfaga la citada garantía formal de mandamiento escrito no basta que este se emita para realizar algún acto de molestia, sino que es necesario que se le comunique al particular afectado.

En relación con la necesidad de entregar la orden de visita, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado la siguiente tesis:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VI. No. 57. Septiembre 1984.

Tesis: II-TASS-6563

Página: 133

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- DEBE ENTREGARSE A LA PERSONA CON QUIEN SE ENTIENDA LA DILIGENCIA Y NO A LOS TESTIGOS.- De conformidad con lo preceptuado por el artículo 84 fracción II del Código Fiscal de la Federación de 1967, los visitadores se encontraban obligados a entregar, al inicio de la visita, la orden respectiva al visitado o a su representante legal, y si no estuvieren presentes, a quien se encontrara en el lugar en que debiera practicarse la diligencia. Por tanto, si la diligencia se entendió, al inicio de la visita, con el representante del visitado, los visitadores debían entregar a esta persona la orden respectiva y no a uno de los testigos designados por el propio representante en el levantamiento del acta, ya que si bien la orden de visita también podrá entregarse a cualquier persona que se encuentre en el lugar en que deba practicarse la diligencia, esta hipótesis sólo se surtiría en caso de ausencia del visitado o del representante.(29)

Revisión No. 30/83.- Resuelta en sesión de 6 de septiembre de 1984, por mayoría de 6 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Guillermo Cruz García.

A su vez la Sala Regional Noreste del Tribunal Fiscal de la Federación, ha sustentado la siguiente tesis jurisprudencial:

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 81. Septiembre 1986.

Tesis: II-TASR-IX-756

Página: 241

VISITA DOMICILIARIA.- NOTIFICACION DE LA MISMA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 44 fracción II del

Código Fiscal de la Federación, la notificación de una orden de visita se entenderá con **la persona que deba ser notificada o con su representante legal** y, a falta de ambos, el notificador dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio, para que se le espere a una hora fija del día siguiente; y sólo en caso de que no atienda dicho citatorio, la notificación se efectuará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio donde deba practicarse. En tal virtud, si se notifica una orden de visita a un patrón por conducto de una persona que no es su representante legal, sin que antes se hubiera dejado el citatorio correspondiente, dicha notificación es incorrecta y, por lo tanto, no produce efectos legales.(V)

Juicio No. 852/85.- Sentencia de 15 de mayo de 1986, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma. Guadalupe González de Uresti.- Secretaria: Lic. Adriana Cabeztu Uribe.

3.4.2 SEÑALAR LA AUTORIDAD QUE LO EMITE.

Un requisito esencial en la emisión de los actos administrativos, sobre todo en las visitas domiciliarias consiste en el señalamiento de la autoridad que lo emite, ya que sin este requisito se dejaría al contribuyente en estado de indefensión, al no conocer si la autoridad que lo emitió tiene la debida competencia para formular dicho acto.

La competencia, por parte de la autoridad, debe ser acreditada por la misma dentro de la orden, señalando al efecto los preceptos en los cuales se encuentra establecida la atribución o facultad que tiene para emitir el acto.

Lo anterior se ve robustecido por la tesis de jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado, la cual establece:

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IX, Abril de 1992

Página: 454

COMPETENCIA, FUNDAMENTACION DE LA. NECESIDAD DE HACERLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.

La garantía del artículo 16 constitucional consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les dé eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S. A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Debe señalarse en el texto mismo del acto de molestia la autoridad que lo emite a efecto de poder corroborar su competencia, así como el dispositivo, decreto o acuerdo que le otorgue tal competencia.

3.4.3 OSTENTAR LA FIRMA DEL FUNCIONARIO EMISOR.

El vocablo firma, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española consiste en "el nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice."

Es claro que para que un acto administrativo por escrito obligue a un particular debe estar firmado por el funcionario que lo emite, ya que esta característica, ofrece autenticidad y firmeza a la resolución y acepta la responsabilidad de quien deriva la emisión del mandamiento.

Lo anterior es tratado por el Tribunal Colegiado del Noveno Circuito en la siguiente jurisprudencia:

Séptima Epoca

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, ParteTCC

Tesis: 794

Página: 538

FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCION CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los

mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice". El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que la firma de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la

resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S. A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S. A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Muchos de los actos realizados por la autoridad eran firmados con un facsímil, el cual consistía en un sello en el que se encuentra plasmado la firma del servidor público emisor de la resolución, que era entintado y presionado en la orden de visita, pudiendo cualquier persona realizar tal acto pretendiendo tener por cumplimentada la garantía de firma. De lo anterior la Segunda Sala

de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya decidió en lo conducente en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 468

Página: 340

FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACION DE CREDITOS FISCALES. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el criterio de que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, para que un mandamiento de autoridad esté fundado y motivado, debe constar en el documento la firma autógrafa del servidor público que lo expida **y no un facsímil**, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, ya que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad.

Octava Epoca:

Contradicción de tesis. Varios 16/90. Entre las sustentadas por el Primero y Segundo Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 21 de noviembre de 1991. Mayoría de cuatro votos.

NOTA: Tesis 2a./J.2/92, Gaceta número 56, pág. 15; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo X-Agosto, pág. 66.

3.4.4 SEÑALAMIENTO DEL LUGAR A INSPECCIONAR.

El señalamiento del lugar a inspeccionar es considerado un requisito de suma importancia en la práctica de visitas domiciliarias establecidas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual debe expresarse de manera precisa e indubitable, ya que si no se realiza de esta forma, quedaría al arbitrio de los inspectores designar el lugar en que habrá de realizarse la visita domiciliaria.

Sustentan lo anterior el criterio tomado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII-Marzo

Página: 224

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. DEBE PRECISAR EL DOMICILIO EN QUE HABRA DE REALIZARSE. De conformidad con lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución toda orden de visita expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitida por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la

persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita, y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. Por tanto, es exigencia constitucional que **toda orden de visita exprese el lugar o lugares en que ha de realizarse**, expresión que debe ser precisa y en forma indubitable pues de lo contrario quedaría a criterio de los inspectores designar el lugar en que habrá de practicarse la diligencia, lo que evidentemente incumple lo previsto por el artículo 16 de la Constitución.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

A su vez el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha establecido la siguiente tesis de jurisprudencia:

Octava Epoca

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VIII-Diciembre

Página: 329

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. DEBE PRECISAR EL LUGAR EN QUE HA DE REALIZARSE. La orden de visita de inspección, debe expresar el lugar o los lugares que ha de

realizarse, y no sólo indicar en forma por demás imprecisa que se practicará:"... visita domiciliaria de inspección a esa empresa y domicilios fiscales involucrados con la misma..."; ya que lo anterior es insuficiente para estimar que el acto reclamado contiene el requisito en cuestión, pues resulta indispensable que se precisen en forma indubitable los lugares referidos, de tal forma que no se preste a confusión alguna, toda vez que éste es el significado de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1296/90. Francisco Mendoza Trejo. 29 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Mario Pérez de León Espinosa. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

· Amparo en revisión 376/88. Pelletier París, S.A. de C.V. 18 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: José Alejandro Luna Ramos. Secretario: Juan Manuel Fores Athié.

Amparo en revisión 42/88. Piaget de México, S.A. de C.V. 18 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: José Alejandro Luna Ramos. Secretario: Ricardo Barbosa Alanís.

Octava Epoca, Tomo I, Segunda Parte-2, página 774.

Habiendo quedado explicado lo relativo a la exigencia del señalamiento del lugar a inspeccionar ahora abordaremos el siguiente requisito.

3.4.5 NOMBRE DE LA(S) PERSONA(S) CON QUIEN DEBE ENTENDERSE.

El Derecho tiene como finalidad reglar la conducta humana, por lo que es incuestionable que la Orden de Visita Domiciliaria tiene que dirigirse ya sea a una persona física o moral, ya que no se permite que dicha orden sea vaga o genérica, sino que dicho acto de autoridad debe ser concreto, indicando el nombre del interesado o de su representante legal.

Al respecto el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha expresado su criterio en las siguientes tesis de jurisprudencia:

Octava Epoca

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: I Segunda Parte-2

Página: 773

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE, CARECE DE LEGALIDAD CUANDO CONTIENE ABREVIATURAS PARA DENOMINAR A LA PERSONA A QUIEN SE DIRIGE. El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación prevé que toda orden de visita, además de los otros requisitos, **debe contener el nombre de la persona a quien vaya dirigido**, precisándose en forma indubitable el nombre de la persona moral de que se trata y no únicamente señalar en forma ambigua dicho nombre (Verástegui Invest. Ind. D.D., S.A., en vez de Verástegui Investigación Industrial, Diseño y Desarrollo, S.A.,) toda vez que las abreviaturas con que se pueda denominar a la persona a quien se dirige, pueden ser objeto de

múltiples interpretaciones, violándose en perjuicio de la quejosa la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 20/88. Verátegui Investigación Industrial, Diseño y Desarrollo, S.A. 10 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: José Alejandro Luna Ramos. Secretario: Ricardo Barbosa Alanís.

A su vez el Pleno Tribunal Fiscal de la Federación ha expresado su criterio en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VIII. No. 88. Abril 1987.

Tesis: II-TASS-9812

Página: 812

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EMITIDA POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- DEBE SEÑALAR EL DOMICILIO Y LA PERSONA O PERSONAS A QUIEN VA DIRIGIDA.- En los términos de lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, al emitir la autoridad administrativa una orden de visita domiciliaria para comprobar que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, **debe señalarse el nombre de la persona o personas a quien va dirigida**, pues dicho precepto establece que en estos casos la autoridad debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, en los que el propio precepto señala que la orden

de cateo será escrita, expresando el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan; es decir, en el caso de las órdenes de visita domiciliaria expedidas por autoridad administrativa debe indicarse el domicilio y el nombre de la persona o personas a quien van dirigidas.(8)

Revisión No. 1883/85.- Resuelta en sesión de 2 de abril de 1987, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

PRECEDENTE:

Revisión No. 50/84.- Resuelta en sesión de 20 de marzo de 1985, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic. Rosa Ma. Corripio Moreno.

Habiendo quedado explicado lo relativo a la exigencia del señalamiento de la persona o personas con las que debe de entenderse la visita domiciliaria ahora abordaremos el siguiente requisito.

3.4.6 OBJETO PRECISO DE LA VISITA.

Con relación a este requisito Constitucional, Tomás Ruiz Pérez señala al respecto que *“en cumplimiento de la Carta Magna, es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal, se limiten a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente, de ahí que los visitantes hacendarios únicamente puedan realizar la visita en relación a los impuestos, derechos, contribuciones y en general a las obligaciones marcadas en el*

escrito pertinente y en el plazo igualmente especificado. Consecuentemente si los visitadores ejercen una auditoria, ampliándose a impuestos, derechos o renglones no asentados en la orden, es nula la diligencia en todo lo que exceda de lo mandado y el acta de visita, tocante a lo excedente, carece de validez y eficacia probatoria.”⁵

El objeto, que debe precisar una visita domiciliaria, no sólo debe entenderse como propósito, intención o finalidad, sino que también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, de manera que se produzca certidumbre en lo que se revisa, ya que el objeto de la orden no debe ser general, sino determinado, para así poder brindar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

Sustenta lo anterior la Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que señala lo siguiente:

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Diciembre de 1997

Tesis: 2a./J. 59/97

Página: 333

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y

⁵ Tomás Ruiz Pérez citado por Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal Constitucional. 2ª. ed. Ed. Harla. México 1993. p. 27

"ÓRDENES 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 visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad

comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, 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 tenga que rendir cuentas al fisco.

Contradicción de tesis 23/97. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

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.

A su vez el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, ha emitido el siguiente precedente:

Octava Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XII-Julio

Página: 258

ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR SU OBJETO. ABANDONO DEL CRITERIO SUSTENTADO POR ESTE TRIBUNAL EN LA TESIS PUBLICADA EN EL TERCER TOMO, SEGUNDA PARTE, PAGINA 877 DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, BAJO EL RUBRO: VISITA. ORDENES DE. CUANDO CUMPLEN CON EL REQUISITO DE MENCIONAR LA FINALIDAD. Del análisis del artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las órdenes de visita deben precisar el objeto de las mismas, pues su propósito es, en primer término que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar, y en segundo lugar que los visitantes se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita, pues sólo de esa manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 constitucional, de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las

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

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 9/93. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 18 de marzo de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Santacruz Fernández. Secretario: Ricardo Chavira López.

Amparo directo 245/92. Distribuidora Comercial Azteca de Culiacán, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Santacruz Fernández. Secretario: Ricardo Chavira López.

3.4.7 FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN.

Para hablar de esta garantía constitucional nos referiremos primeramente a la fundamentación, la cual consiste en señalar con precisión el precepto legal aplicable al caso. La autoridad se encuentra obligada a citar el precepto legal que le sirve de apoyo para emitir el acto administrativo, además este precepto legal debe servir precisamente al caso concreto y específico, ya que si la autoridad cita otros preceptos de manera general y ambigua, dicha cita no es el fundamento legal exigido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En materia administrativa para poder considerar que un acto administrativo se encuentra debidamente fundado es necesario que en él se citen:

a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables.

b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

La motivación consiste en señalar claramente las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan sido tomadas en cuenta para la emisión del acto, es decir expresar los hechos concretos en que consistió la violación y además expresar el razonamiento por medio del cual se presenta el enlace entre el hecho generador y el fundamento legal aplicable al caso

Lo anterior se ve robustecido por la Jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado de circuito la cual establece:

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 64, Abril de 1993

Tesis: VI. 2o. J/248

Página: 43

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben 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 configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales

y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcares.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 73, pág. 52.

3.4.8 LEVANTAR ACTA CIRCUNSTANCIADA EN PRESENCIA DE DOS TESTIGOS AL TERMINO DE LA VISITA.

Con relación a este requisito Constitucional de levantar acta circunstanciada, Rogelio Martínez Vera señala al respecto que *“deberá hacerse mención detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitantes durante el desarrollo de la diligencia absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto significa que los visitantes deben ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho a otro, a fin de que al término de la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que de no hacerse así este puede argumentar que se le deja en estado de indefensión, por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada.”*⁶

La circunstanciación se traduce en hacer constar con toda claridad los hechos y omisiones observados durante la visita.

Sustenta lo anterior la tesis de jurisprudencia del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación y que señala lo siguiente:

⁶ Rogelio Martínez Vera citado por Hugo Carrasco Iriarte. Opcit supra 1

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV. No. 38. Febrero 1991.

Tesis: III-TASS-2063

Página: 24

ACTAS DE INSPECCION.- PARA SU VALIDEZ REQUIEREN ESTAR DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADAS.- Conforme con lo que establece la última parte del primer párrafo del artículo 16 constitucional, para su validez las actas de inspección deben cumplir con el requisito de **circunstanciación, que se traduce en hacer constar con toda claridad los hechos y omisiones observadas durante la visita**, ya que éste es el fin principal de dichas actas, en virtud de que con base en ellas la autoridad emitirá en su caso la resolución que corresponda.(13)

Revisión No. 3034/86 y 264/86 Acums.- Resuelta en sesión de 19 de febrero de 1991, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Alma Peralta D'Gregorio.- Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez.

Revisión No. 1711/86.- Resuelta en sesión de 13 de noviembre de 1987, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez.

Revisión No. 410/82.- Resuelta en sesión de 25 de septiembre de 1984, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez.

Revisión No. 952/83.- Resuelta en sesión de 12 de junio de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez.

A su vez las actas de referencia deben ser levantadas en presencia de dos testigos, propuestos por el ocupante del lugar, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. El acta se levanta ante la presencia de dos testigos para que estos den testimonio con su firma de lo que les conste y respecto de los hechos u omisiones consignados en las actas de visita y que hubieren sido conocidos por ellos. Con esta medida se busca impedir posibles abusos por parte de las autoridades y proteger al visitado, por lo que la omisión de este requisito constitucional trae como consecuencia que el acta este viciada de ilegalidad y que en su caso el crédito fiscal que se determine en relación con una contribución, así como sus accesorios carezcan de validez.

Los testigos que designa el visitado o en su ausencia o negativa la autoridad, presencian ese acto jurídico, dando fe del mismo y confiriéndole mayor autenticidad, por lo que no solo dan fe por el levantamiento del acto, sino también por el contenido del documento.

Sustenta lo anterior las tesis de jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación y que a la letra dicen:

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año II. No. 22. Octubre 1989.

Tesis: III-TASS-1268

Página: 31

ACTAS DE VISITA.- LOS VISITADORES DEBERAN AL INICIARSE LA MISMA, REQUERIR AL VISITADO PARA QUE DESIGNE DOS TESTIGOS.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan **requerirán al visitado para que designe dos testigos.** Por lo tanto, si el requisito señalado se pretende satisfacer en el acta final de auditoría, debe entenderse que se viola el precepto citado, toda vez que la garantía de legalidad a que se refiere el artículo 16 constitucional requiere que sea precisamente al inicio del acto de molestia cuando se satisfagan dichas formalidades, lo cual constituye además una garantía de legalidad jurídica para el visitado, ya que los testigos, al firmar un acta de visita, deben atestiguar sobre los hechos y circunstancias suscitados desde el inicio del acto de molestia y no sólo de actos acontecidos en el acta final.(35)

Revisión No. 47/87.- Resuelta en sesión de 19 de octubre de 1989, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Héctor Fdo. Piñera Sánchez.

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año I. No. 3. Marzo 1988.

Tesis: III-TASS-170

Página: 40

ACTAS DE VISITA.- NOMBRAMIENTO DE TESTIGOS.- De una interpretación lógica del artículo 16 Constitucional deriva que la autoridad al levantar un acta de visita, debe hacer constar en

ella, expresamente, si los testigos que la firman fueron nombrados por el visitado o, en su defecto y ante su negativa, por la autoridad que interviene, ya que de no hacerlo así el visitador, dicha acta de visita debe ser considerada ilegal.(73)

Revisión No. 76/86.- Resuelta en sesión de 24 de enero de 1988, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Germán Canseco de la Fuente.

3.4.9 CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS SEÑALADOS EN LAS LEYES RESPECTIVAS.

De conformidad con este requisito constitucional, reciben el nombre de leyes respectivas los ordenamientos jurídicos de carácter secundario, dictados ya sea por el Congreso de la Unión o los Congresos de los Estados en materia tributaria.

Margarita Lomelí Cerezo nos dice que *“La omisión de los requisitos constitucionales, aunque la ley secundaria no los exija, produce la invalidez del acta relativa a la visita y, consecuentemente, su falta de valor probatorio, en relación con las infracciones que se consignan en ella, de lo que resulta también la ilegalidad de los créditos fincados y las sanciones aplicadas con base en dicha acta, siendo innecesario rendir pruebas específicas para desvirtuar las manifestaciones contenidas en el acta.”*⁷

El requisito constitucional anterior fue plasmado por el legislador en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para evitar posibles abusos o atropellos en perjuicio del contribuyente quedando establecido como

⁷ Margarita Lomelí Cerezo citada por Carrasco. Opcit supra 1. p. 36.

una garantía de seguridad jurídica. Ignacio Burgoa nos define las garantías de seguridad jurídica como *“el conjunto general de condiciones, requisitos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobierno, integrada por el summum de sus derechos subjetivos. Por ende un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho.”*⁸

⁸ Ignacio Burgoa citado por Carrasco. Opcit supra 1. p. 36

CAPITULO CUARTO

4.- FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Roberto Alvarez nos dice que *“las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma inmediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente”*.¹

El objetivo que persigue la Administración Hacendaria a través de sus facultades es reducir al máximo la evasión, provocando en el contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes; no obstante lo anterior, cuando no es posible tal cumplimiento voluntario su objetivo será detectar la posible evasión, así como proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación nos establece cual es la finalidad de dichas facultades al establecer que *“las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.”*

Las facultades de comprobación contenidas en el precepto citado con antelación son las siguientes:

¹Rodriguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. 2ª ed. México 1998 Pag. 213

- 1.- Rectificación de errores aritméticos en las declaraciones, solicitudes o avisos.
- 2.- Revisión de la contabilidad.
- 3.- Visitas domiciliarias.
- 4.- Revisión de dictámenes formulados por contadores públicos.
- 5.- Revisión de comprobantes fiscales.
- 6.- Práctica de Avalúos.
- 7.- Recabar informes de funcionarios.
- 8.- Formular denuncias y querellas.

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

Cuando exista oposición u obstaculización por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer una multa de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de una autoridad competente, de conformidad con el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación.

4.1 RECTIFICACIÓN DE ERRORES ARITMÉTICOS EN LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda con la finalidad de rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

4.2 REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD.

Las autoridades fiscales, para efecto de llevar a cabo su revisión, tienen la facultad de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y los terceros con ellos relacionados para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades la contabilidad así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran.

A este tipo de revisión de las autoridades fiscales se le ha llamado en la práctica "revisión de gabinete" o "revisión de escritorio", ya que es en el domicilio de las autoridades fiscales en donde esta revisión se llevará a cabo.

4.3 VISITAS DOMICILIARIAS.

Las autoridades fiscales tienen también la facultad de practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Como ya lo mencionamos en el capítulo tercero, los requisitos de las visitas domiciliarias se encuentran fundamentados en el artículo 16, párrafo 11, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Como ya lo establece el precepto constitucional y el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación dichos requisitos deberán estar contenidos en la orden, y además

de los establecidos en estos artículos, el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación establece otros requisitos que deberá tener la orden de visita los cuales son:

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

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

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

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros deberán seguir las reglas establecidas en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación las cuales son:

I.- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita. Esta regla se encuentra relacionada con el requisito Constitucional establecido en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, comentado en el capítulo tercero.

II. Si al presentarse los visitantes 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. Esta regla se encuentra relacionada con la garantía

constitucional de seguir las formalidades esenciales del procedimiento, la cual se cumple al citar debidamente al contribuyente a visitar.

En este caso, 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 levanten.

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.

Esta facultad que tienen los visitadores de realizar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad, así como proceder al aseguramiento de la contabilidad cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, es contraria al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha referido su opinión en la siguiente tesis jurisprudencial:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Abril de 1997

Tesis: P. LVIII/97

Página: 17

VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 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 ese momento,

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.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número LVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

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.

III. 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 designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

En esta regla el legislador intenta proteger al visitado, al establecer que el visitador tiene la obligación de identificarse, ya que únicamente los visitadores nombrados por la autoridad competente son los únicos que pueden irrumpir en el domicilio del visitado y llevar a cabo la práctica de dicha inspección.

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

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, tienen obligaciones, de conformidad con el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación las cuales consisten en:

I.- permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

II.- Mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. De estos, 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.

III.- 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.

IV.- Poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

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

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

III. Exista dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

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

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

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

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

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

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos mencionados, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

La visita en el domicilio fiscal se deberá desarrollar de conformidad con las reglas establecidas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, las cuales establecen lo siguiente:

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 periodo 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 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 del Código Fiscal de la Federación.

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.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que 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 del 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 el párrafo anterior, 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 la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos del párrafo anterior 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, uso 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 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 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 visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. 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.

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, de conformidad con el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por lo que en el caso de visita o revisión a los

mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, 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 o revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, los oficios de las prórrogas correspondientes. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 de este Código.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, 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 del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

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

Las autoridades fiscales podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, de conformidad con el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, se estará a lo siguiente:

- I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para 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 del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primer párrafo de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u

omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación mencionadas en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

4.4 REVISIÓN DE DICTAMENES FORMULADOS POR CONTADORES PUBLICOS.

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

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que este formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se presumirán como ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice, gozando esta afirmación por lo tanto de una presunción juris tantum; las declaratorias formuladas por contadores públicos deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

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

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

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de

auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

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

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo,

deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 44 a 58, se refiere a este dictamen y dispone como y cuando debe presentarse, cuales son los requisitos que debe de satisfacer el contador público, cuando la solicitud o requerimiento de informes se considera el estudio ordinario del dictamen y cuando se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

4.5 REVISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

Las autoridades fiscales tienen la facultad también de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

Las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, se realizarán conforme a lo siguiente, de conformidad con el citado artículo 49 del Código Fiscal de la Federación:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, puestos fijos y semifijos en la vía pública, o sucursales de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones

fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

II. 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.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

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

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, 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; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá

cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los equipos y sistemas electrónicos que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberán ser mantenidos en operación por el contribuyente, cuidando que cumplan con el propósito para el cual fueron instalados. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de este Código. En todo caso, los fabricantes e importadores de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán presentar declaración informativa ante las autoridades

administradoras dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese periodo y de las altas o bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento.

Los comprobantes fiscales referidos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y fecha de expedición.

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código.

Dentro del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación encontramos la infracción por no expedir o no entregar comprobantes de las actividades del contribuyente, cuando las disposiciones fiscales así lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales y es en el artículo 84, fracción IV, del mismo Código, en donde encontramos la sanción por esta omisión **la cual consiste en multa que va de \$7,000.00 a \$40,000.00**, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,000,000.00, supuestos en los que la multa será de \$700.00 a \$1,400.00. **Las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días**. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

4.6 PRACTICA DE AVALUOS.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

4.7 RECABAR INFORMES DE FUNCIONARIOS.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

4.8 FORMULAR DENUNCIAS Y QUERELLAS.

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

CAPITULO QUINTO

5.- LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

5.1 PROCESO Y PROCEDIMIENTO.

En el Derecho formal se manejan dos aspectos: Proceso y Procedimiento, que son necesarios de distinguir, pues ambos son diferentes.

El procedimiento es *“el conjunto de formalidades o trámites a que esta sujeta la realización de los actos jurídicos civiles, procesales, administrativos y legislativos.”*¹

El procedimiento constituye una garantía de la buena administración de la justicia. Las violaciones a las leyes del procedimiento pueden ser reclamadas en la vía del amparo.

El proceso se encuentra constituido por *“el conjunto de actos regulados por la ley y realizados con la finalidad de alcanzar la aplicación judicial del Derecho objetivo y la satisfacción consiguiente del interés legalmente tutelado en el caso concreto, mediante una decisión del juez competente.”*²

Todo procedimiento, y por ende el fiscal, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente. Igualmente en todo procedimiento, el fiscal incluido, debe haber tres momentos:

¹ Rafael De Pina. Rafael de Pina Vara. Diccionario de Derecho. 25 ed. Ed Porrúa. México 1998. Pag. 420

² idem

- a) Expositivo. Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien en el que se plantea la pretensión y, en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.
- b) Probatorio. Es el momento en el que se deben de aportar los elementos de convicción y en su caso los alegatos.
- c) Decisorio. Es el momento en el que se pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente.

Sobre el inciso b), que se relaciona con el Derecho fundamental de audiencia de los individuos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el siguiente criterio jurisprudencial:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 115-120 Primera Parte

Página: 15

AUDIENCIA, GARANTIA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA.

De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única

condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

Amparo en revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 de noviembre de 1978. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

5.2 FASES DEL PROCEDIMIENTO FISCAL.

El procedimiento fiscal tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa. La fase oficiosa del procedimiento se rige por el principio de oficiosidad el cual consiste en que corresponde a la autoridad el inicio del procedimiento, a través de todas sus fases sin que tenga que esperar a que el particular tenga que tomar la iniciativa, salvo en el caso en que se plantee a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la ley a un caso concreto, en el cual por excepción el procedimiento se inicia a petición del particular pero sin que se desvirtúe la oficiosidad del procedimiento, ya que una vez planteada la consulta corresponde a la autoridad practicar todas las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio, en el cual se aplica la ley al caso concreto.

Esta fase del procedimiento es oficiosa porque el interés que procura es el interés público por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos.

SERRA ROJAS, señala que *“el procedimiento administrativo esta constituido por las formas legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la Administración Pública.”*³

PEDRO GUILLERMO ALTAMIRA, define al procedimiento administrativo como *“la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la Administración, con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio de la Administración como de los particulares; es la forma por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad.”*⁴

LUIS MARTINEZ LOPEZ, ha definido a la fase oficiosa del procedimiento tributario como *“el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación.”*⁵

La fase oficiosa del procedimiento fiscal consiste en la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales. El procedimiento oficioso fiscal puede ser de simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la

³ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1998. p. 197

⁴ Idem

⁵ Idem

existencia o inexistencia de una obligación sustantiva o formal cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; de ejecución cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

Así entonces, la fase oficiosa del procedimiento fiscal puede iniciarse por el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales, como la presentación de manifestaciones, avisos, etc., a que obligan las diversas leyes fiscales; o por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, con la determinación y pago del tributo, ya sea que la determinación sea a cargo del contribuyente o de la autoridad; o por la formulación de alguna instancia del particular; o por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La fase contenciosa, esta caracterizada por estar regida por el principio dispositivo, que consiste en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la ley.

Entonces, la fase contenciosa del procedimiento fiscal, consiste en la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando haya oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo y su finalidad es el control de la legalidad de los actos del Estado en la materia fiscal.

5.3 LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

La garantía de audiencia, una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que disponen el gobernado frente a los actos de la autoridad que tiendan a privarlo de sus derechos y de sus intereses, se encuentra tutelada en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el cual es del tenor literal siguiente:

“Artículo 14.-

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

Dentro de este precepto se encuentra establecida la garantía de audiencia para el particular, la cual consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos.

A través del concepto vida la garantía de audiencia tutela la existencia misma del gobernado frente a todo acto de autoridad que pretendan hacer de ella sujeto de privación, es decir se protege al mismo ser humano en su substancia como persona, a su propia individualidad

En cuanto a la libertad, tutela todas las libertades públicas individuales, que como derecho subjetivo se consagra nuestra constitución frente a cualquier acto de autoridad importe privación ya sea de la libertad personal, física o ambulatoria.

La propiedad, que es el derecho real por excelencia, también se encuentra tutelada por la citada garantía en cuanto al uso disfrute y disposición de una cosa. El uso es la facultad que tiene el propietario de utilizar el bien para la satisfacción de sus necesidades. Por el disfrute el dueño de la cosa pueda hacer suyos los frutos que ésta produzca y por último el derecho de disposición de la cosa, se traduce como la potestad que tiene el titular de la propiedad, para celebrar actos de dominio como por ejemplo alguna venta o donación.

La posesión, es el poder de derecho que se ejerce sobre una cosa. La posesión puede ser originaria o derivada.

Al tutelar la garantía de audiencia los derechos del gobernado adquieren gran alcance tutelar por medio de la misma, ya que dentro de ella se comprende a cualquier derecho subjetivo.

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

La primera de las mencionadas garantías se comprende en la expresión mediante juicio. El concepto juicio equivale a la idea de procedimiento, es decir, a una secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad. El concepto juicio a que nos referimos, no necesariamente supone un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional, sino que basta que en un procedimiento cualquiera se dé oportunidad a la persona a la que se pretenda privar de algún bien jurídico

para que se oponga al acto de autoridad respectivo para que se establezca la posibilidad de que surja una verdadera controversia de derecho.

Ahora bien, desde el punto de vista de los efectos del acto de privación, dicho procedimiento puede substanciarse ante autoridades materialmente jurisdiccionales, o materialmente administrativas.

Pues bien, desde el punto de vista de los efectos de la privación, el juicio o procedimiento de que habla el artículo 14 constitucional puede desenvolverse ante autoridades materialmente jurisdiccionales cuando el bien materia de la privación sale de una esfera particular para ingresar a otra esfera generalmente particular, así como ante autoridades materialmente administrativas, en el caso de que el bien objeto de la privación ingrese a la esfera del estado o cuando dicha privación tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública, lo que acontece principalmente en la materia fiscal, cuando se trata de hacer efectivas sanciones principalmente pecuniarias por violación a leyes o reglamentos administrativos en que hubiere incurrido el particular, en cuyos casos la oposición de este se suscita ante las propias autoridades de las que emana el acto atacado o ante el superior jerárquico de las mismas, según se prevenga por la norma correspondiente, pudiendo aquellas o dicho superior resolver la controversia respectiva, sin perjuicio de las acciones ordinarias que legalmente se conceden al afectado o inclusive de la constitucional de amparo.

De lo anterior se observa con claridad que cuando se trate de un acto administrativo de una autoridad que importe la privación en perjuicio del gobernado, de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 constitucional, el juicio o procedimiento a que este precepto alude en su segundo párrafo, es susceptible de ventilarse, de acuerdo con los ordenamientos legales aplicables, ante las mismas autoridades de las que provenga dicho acto o ante sus superiores jerárquicos. Ahora bien, dicho procedimiento debe instituirse legalmente como medio para que el gobernado

formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación, ya que antes de este, debe brindarse la oportunidad defensiva para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.

De esta manera, las leyes que regule en cualquier función administrativa, para observar la mencionada garantía, deben instituir el citado procedimiento cuando prevean actos de privación.

Ignacio Burgoa Orihuela, en su libro *Garantías Individuales* establece lo siguiente: *“No debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación, con la impugnabilidad de este mediante recursos que consignent las leyes normativas de dicho acto. En el primer caso, es evidente que se observa la garantía de audiencia; mientras que en el segundo, se dejaría de acatar, en virtud de la anterioridad del acto privativo a la oportunidad de defensa, la cual no se deduciría como previa, sino como posterior ha dicho acto a través del medio de impugnación que legalmente se establezca. En puridad constitucional, cuando una ley administrativa faculta a la autoridad que se trate para realizar actos de privación en perjuicio del gobernado, sin consagrar un procedimiento defensivo previo, se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia, aunque la propia ley estatuye recursos o medios de impugnación del mencionado acto.”*⁶

En resumen, cuando se trate de actos administrativos que se deban revisar frente al gobernado y que tiendan a privarlo de alguno de los bienes jurídicos protegidos por el artículo 14 constitucional el juicio o procedimiento a que este precepto alude, se traduce en un procedimiento legal que se substancia ante la misma autoridad de la que emanan los citados actos o ante su superior jerárquico por lo que entonces no puede sostenerse válidamente el juicio o procedimiento deba constituirse ante las autoridades judiciales si es a

⁶ Ignacio Burgoa Orihuela. *Las Garantías Individuales*. Ed. Porrúa. 30ª. ed. México 1998. P. 551

los órganos administrativos a quienes incumbe legalmente desempeñar las funciones de la administración pública por lo que la defensa previa que el gobernado deba formular debe enderezarse también ante ellos dentro del procedimiento que legalmente se instituye.

A través de la segunda garantía específica de seguridad jurídica que conforman la integración de la audiencia el juicio o procedimiento explicado anteriormente debe seguirse ante tribunales previamente establecidos. Ignacio Burgoa en su libro *Garantías Individuales* establece lo siguiente: *"La idea de tribunales no debe entenderse en su acepción meramente formal, o sea, considerarse únicamente como tales a los órganos del estado estén constitucional o legalmente adscritos al poder judicial federal o local, sino que dentro de dicho concepto se comprende a cualquiera de las autoridades ante las que deba seguirse el juicio o procedimiento de que habla el segundo párrafo el artículo 14 de la constitución. De esta forma la garantía de audiencia no sólo opera frente a los tribunales propiamente dichos, es decir, frente a los órganos jurisdiccionales del estado, sino también en lo tocante a las autoridades administrativas de cualquier tipo que normal o excepcionalmente realicen actos de privación."*⁷

Lo anterior es corroborado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Quinta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: L

Página: 1552

⁷ idem p. 555

ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL, GARANTIAS DEL. Las garantías individuales del artículo 14 constitucional, se otorgan para evitar que se vulneren los derechos de los ciudadanos sujetos a cualquier procedimiento, bien sea administrativo, civil o penal, por lo que es errónea la apreciación de que sólo son otorgadas para los sujetos al último.

Amparo administrativo en revisión 5850/36. Bello José. 26 de noviembre de 1936. Unanimidad de cuatro votos. Ausencia: Agustín Gómez Campos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

A su vez dentro del juicio o procedimiento que necesariamente debe de ser previo al acto de privación, deben observarse y cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento. Es por ello que dentro de cualquier ordenamiento sea civil, penal o administrativo debe por modo necesario prever las formalidades esenciales del procedimiento.

Pues bien, cuando un ordenamiento, cualquiera que éste sea, consigna dos oportunidades, la de defensa y la probatoria, puede decirse que este cumple con las formalidades procesales las cuales asumen el carácter esenciales porque sin ellas dicha función no se desempeñaría debidamente. Por lo que si una ley procesal sólo consigna como formalidad una de tales oportunidades, lo que ocurre en varios ordenamientos positivos, ostenta indiscutiblemente el vicio de inconstitucionalidad al provocar una privación sin establecer la concurrencia necesaria de ambas ocasiones indispensables para la debida culminación de la función multicitada.

La inobservancia de alguna de las exigencias procesales está considerada por el artículo 159 de la ley de amparo como privación de defensa

en perjuicio del quejoso. La consideración, establecida respecto a los juicios civiles y penales, puede hacerse extensiva por analogía a los juicios o procedimientos administrativos como condición sine qua non de todo acto de privación, según se infiere de lo dispuesto por el párrafo segundo fracción II del artículo 114 de la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, preceptos que disponen lo siguiente:

“ARTICULO 159.- En los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso:

I.- Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley;

II.- Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate;

III.- Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley;

IV.- Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado;

V.- Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad;

VI.- Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho con arreglo a la ley;

VII.- Cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueren instrumentos públicos;

VIII.- Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar sobre ellos;

IX.- Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;

X.- Cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juez, magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder;

XI.- En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda.

ARTICULO 114.- El amparo se pedirá ante el juez de distrito:

I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso;

II.- Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.

El debido respeto a la garantía de audiencia impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio o procedimiento que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento".

Para que la garantía de audiencia se cumpla debe de darse a conocer al destinatario del acto todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra tendientes a la objeción del acto de privación; en darle término razonable para que aporte las probanzas que estime convenientes para su defensa y desvirtuar las pruebas de cargo; en la oportunidad que debe otorgársele para alegar lo que a su derecho convenga, después de haberle permitido tomar conocimiento cabal de las pruebas existentes en su contra.

Lo anterior se ve robustecido por el Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito en la siguiente tesis jurisprudencial:

Octava Epoca

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989

Página: 151

AUDIENCIA, GARANTIA DE. La garantía de previa audiencia que establece el artículo 14 de la Constitución Federal, consiste en dar a conocer al destinatario del acto todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra tendientes a la objeción del acto de privación; en darle término razonable para que aporte las probanzas que estime convenientes para su defensa y desvirtuar las pruebas de cargo; en la oportunidad que debe otorgársele para alegar lo que a su derecho convenga, después de haberle permitido tomar conocimiento cabal de las pruebas existentes en su contra.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 693/88. Adriana Rebeca Jarquín Mendoza. 6 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Robustiano Ruiz Martínez. Secretaria: Ruth Ramírez Núñez.

La garantía de audiencia impone a las autoridades la ineludible obligación para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Su observancia se constituye como un elemento ineludible para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino,

en estricta observancia del marco jurídico que la rige, por lo que todo procedimiento ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observe esta ineludiblemente.

Lo anterior se ve robustecido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Enero de 1991

Página: 153

AUDIENCIA, GARANTIA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con

arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Las formalidades esenciales del procedimiento, son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que se traducen en los siguientes requisitos:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;

- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- 3) La oportunidad de alegar;
- 4) El dictado de una resolución.

De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido la siguiente Jurisprudencia al respecto:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Diciembre de 1995

Tesis: P./J. 47/95

Página: 133

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del

procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

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

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

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

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

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

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintitrés de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los

ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 47/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

5.4 LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

El Procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se encuentra reglamentado en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, el cual fue explicado con antelación dentro del capítulo relativo a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Después de haber realizado el estudio correspondiente se ha llegado a la conclusión de que dicho procedimiento administrativo es violatorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo relativo a la garantía de audiencia, toda vez que antes de que sancione la autoridad administrativa, no existe una fase, etapa o periodo, en el que el contribuyente pueda ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho e interés convenga, y así pueda desvirtuar lo asentado en el acta de visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

La Garantía de audiencia, es la tutela constitucional que consiste en el derecho de ser oído y vencido, mediante la cual los particulares pueden alegar lo que a su derecho convenga y exhibir las probanzas que consideren adecuadas para acreditar su dicho.

Ahora bien, las sanciones por la infracción cometida, regulada dentro del artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación por no expedir comprobantes fiscales, se encuentran establecidas en el artículo 84, fracción IV del mismo Código, las cuales consisten en una sanción económica y además la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente, causando entonces la privación de una posesión y de un Derecho, al imponer una sanción económica y al privar al contribuyente de su establecimiento, por un periodo de 3 a 15 días, privándolo del Derecho de ejercer una actividad comercial lícita, tutela constitucional contenida dentro del artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, al ser una facultad de comprobación de la autoridad fiscal, contraviene lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que dicho precepto se encuentra lleno de anomalías al violar flagrantemente las formalidades esenciales del procedimiento. Dicho artículo 49 es del tenor literal siguiente:

“Artículo 49.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, puestos fijos y semifijos en la vía pública, o sucursales de los

contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

II. 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.**

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

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

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, 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; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, **se procederá a la formulación de la resolución correspondiente**. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

Dentro de dicho procedimiento encontramos una serie de irregularidades que contravienen en todo sentido a las formalidades esenciales del procedimiento.

Primeramente, dentro de la fracción II de este procedimiento, esta visita se puede entender con el visitado, su representante legal, el encargado o con quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, presentándose la primera violación a las formalidades esenciales del procedimiento, al no realizarse adecuadamente la notificación de dicho procedimiento, ya que no se le da a conocer directamente al contribuyente visitado que se seguirá un procedimiento en su contra, pues tampoco se prevé

que en dicha visita se deje un citatorio, para poder notificar adecuadamente al contribuyente, y al no prever esto, dicha visita puede realizarse indistintamente con quien se encuentre al frente de la negociación y sin ni siquiera requerir la presencia del contribuyente visitado para ver si el mismo se encuentra en el negocio, cayendo inclusive en el supuesto absurdo de que si un menor de edad se encuentra cuidando el negocio por algunos minutos, como es la costumbre en nuestro País, el visitador puede entender dicha visita con el mismo, pues es el quien se encuentra al frente de la negociación en ese preciso momento, violando flagrantemente el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al incurrir en una falta a las formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien, dentro de dicho artículo 49, se establece claramente dentro de su fracción VI, si con motivo de la visita, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, **se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.** Esta parte de dicho procedimiento viola flagrantemente el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues le impide al contribuyente que antes de la resolución, la cual le va a causar un perjuicio al privarlo de sus derechos y posesiones al imponerle una multa y además la clausura de su negocio, pueda aportar los elementos de prueba suficientes para desvirtuar lo asentado por el visitador, antes de la emisión de la resolución correspondiente, como sucede en las visitas domiciliarias para revisar la contabilidad, previstas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, o en la revisión de gabinete en el domicilio de la autoridad, establecidas en el artículo 48 del mismo Código o inclusive en el Procedimiento administrativo en materia aduanera, en el cual se prevé en el artículo 150 y 152 de la Ley Aduanera, dicha etapa o periodo para el ofrecimiento de pruebas para desvirtuar los hechos asentados en las actas, en

claro cumplimiento a la garantía de audiencia, respetando por lo tanto las formalidades esenciales del procedimiento.

En el artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación se prevé el cumplimiento de la garantía de audiencia al existir una fase, etapa o periodo en el cual el contribuyente puede desvirtuar los hechos asentados por el visitador en las actas al establecer lo siguiente:

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

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.

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

De esta manera dentro de dicha visita domiciliaria, se salvaguarda el requisito constitucional, de la garantía de audiencia.

A su vez, dentro del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra establecido la revisión de gabinete en el que se prevé también dentro de su procedimiento una etapa para desvirtuar lo asentado en el oficio de observaciones de la autoridad, al manifestar lo siguiente:

“Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen

conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. **El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para 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 del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.”

Es así entonces, como dentro de este procedimiento, se respeta el requisito constitucional referente a las formalidades del procedimiento, en claro cumplimiento a la garantía de audiencia.

Ahora bien, como otro ejemplo de lo anterior tenemos al procedimiento administrativo en materia aduanera, el cual se encuentra establecido dentro de la Ley Aduanera en su artículo 150 y que es del tenor literal siguiente:

“Artículo 150. Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.

En dicha acta se deberá hacer constar:

- I. La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- II. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- III. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.
- IV. La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso, podrán señalar un domicilio fuera de

dicha circunscripción, apercibiéndolo de que, de no hacerlo o de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados. Si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará.

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

“Artículo 152. En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150 de esta Ley.

En este caso la autoridad aduanera dará a conocer por escrito los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, y deberá señalarse que **el interesado cuenta con un plazo de 10 días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan.**

Las autoridades aduaneras efectuarán la determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses.

Es así, como dentro de este procedimiento, se da cumplimiento al requisito constitucional de garantía de audiencia, en claro cumplimiento a las formalidades esenciales del procedimiento.

Una vez explicados algunos ejemplos de cómo la garantía de audiencia si se encuentra contenida dentro de diversos procedimientos administrativos, debemos realizarnos la siguiente pregunta ¿De qué privilegio goza el Procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales para no contener una etapa en la cual el contribuyente pueda desvirtuar lo asentado dentro del acta de visita ofreciendo pruebas, si varios procedimientos administrativos si la contienen? Absolutamente de ninguno, ya que nuestra Carta Magna, prevé tal etapa en claro cumplimiento a la garantía de audiencia como Derecho Público Subjetivo del que gozan los particulares.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido los parámetros para que se respete la garantía de audiencia dentro de un procedimiento administrativo en la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 115-120 Primera Parte

Página: 15

AUDIENCIA, GARANTIA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA.

De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa,

antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

Amparo en revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 de noviembre de 1978. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

Séptima Epoca

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 217-228 Cuarta Parte

Página: 35

AUDIENCIA, GARANTIA DE. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES PARA RESPETARLA.

De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional,

a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

Amparo en revisión 3074/87. María Guadalupe Cedeño de García de León. 12 de junio de 1987. 5 votos. Ponente: Victoria Adato Green de Ibarra. Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 115-120, pág. 15. Amparo en revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 de noviembre de 1978. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.*

NOTA:

*Este asunto corresponde a una tesis emitida por el Pleno.

Es así entonces que los procedimientos administrativos deben cumplir con la garantía de audiencia antes de privar al particular de sus propiedades, posesiones o derechos.

A su vez, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido también el criterio del alcance de la garantía de audiencia en un procedimiento administrativo, estableciendo al respecto que no basta únicamente con ser oído y vencido, sino que además es indispensable que se le permita rendir pruebas en defensa de sus intereses; pues de impedirsele, arbitrariamente, el derecho de hacerlo, la audiencia otorgada carecería de sentido, al establecer la siguiente tesis de jurisprudencia:

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 175-180 Tercera Parte

Página: 65

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

Amparo en revisión 3456/81. Albertina Domínguez viuda de García y coagraviados. (acumulados). 20 de octubre de 1983. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 115-120, página 71. Amparo en revisión 1804/77. Oscar Mendívil Osuna y otros. 24 de agosto de 1978. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Jorge Iñárritu. Secretario: Marcos Arturo Nazar Sevilla.

Nota: En la publicación original la tesis del asunto 1804/77 aparece bajo el rubro: "GARANTIA DE AUDIENCIA, ALCANCE DE LA. ADMISION DE PRUEBA".

Las irregularidades que encuentra el visitador dentro del procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, son sancionadas de conformidad con los artículos 83, fracción VII y 84, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, las cuales consisten en multa y además en la posible clausura preventiva de su establecimiento.

En relación con la sanción económica o multa el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, ha establecido al respecto que cuando las autoridades administrativas abren un procedimiento para determinar si un particular ha cometido alguna infracción que pueda ameritar la aplicación de una sanción, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional exige que dentro de ese procedimiento, y antes de ponerlo en estado de resolución, se dé vista cabal al afectado de los elementos de cargo, y se le dé oportunidad cabal de probar y alegar lo que a su derecho convenga, en la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 145-150 Sexta Parte

Página: 49

AUDIENCIA, GARANTIA DE. MULTAS. Cuando las autoridades administrativas abren un procedimiento para determinar si un particular ha cometido alguna infracción que pueda ameritar la aplicación de una sanción, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional exige que dentro de ese procedimiento, y antes de ponerlo en estado de resolución, se dé vista cabal al afectado de los elementos de cargo, y se le dé oportunidad cabal de probar y alegar lo que a su derecho convenga. Pero ya cerrado el procedimiento y pendiente sólo de dictar resolución, en la que puede declararse cometida la infracción e imponerse e individualizarse una sanción, ya no es necesario darle vista de nada, antes de dictar y notificarle la resolución final del procedimiento administrativo, así como en un juicio no hay que notificar nada después de que se citó para sentencia, antes de notificar ésta. Luego no puede alegarse que la imposición de una multa, por la autoridad fiscal, violó la garantía de audiencia, si no se alega que no se dieron a conocer al causante los elementos de cargo, o que no se le dio oportunidad de probar y alegar, antes de cerrar el procedimiento administrativo. Y la prueba de que sí se actuó correctamente, en tal caso, corresponderá a la autoridad que abrió el procedimiento, por lo que hace a probar los hechos positivos relativos a que dio vista de todo al afectado, es decir, de que lo emplazó y notificó de todo, ya que si el afectado lo niega, no podría probar nada por su

parte; mientras que dicho afectado sí tendrá que probar, en cambio, que ofreció pruebas y alegatos, en cuyo caso, la autoridad deberá probar que la desahogó y recibió tales pruebas y alegatos, si el quejoso se limita a negarlo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1127/80. Tomasa Solís Vidal. 23 de abril de 1981.
Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

A su vez el mismo Colegiado a establecido que cuando se impone una multa administrativa al afectado, para que no le resulte violada la garantía de audiencia, las autoridades deben acreditar que le dieron intervención cabal en la visita domiciliaria y en el procedimiento administrativo en el que se declaró la comisión de la infracción, dándole conocimiento pleno de todos los elementos de cargo y oportunidad plena de probar y alegar lo que a su derecho conviniese, antes de cerrar el procedimiento, en la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 145-150 Sexta Parte

Página: 172

MULTAS. GARANTIA DE AUDIENCIA. Cuando se impone una multa administrativa al afectado, para que no le resulte violada la garantía de audiencia, las autoridades deben acreditar que le dieron intervención cabal en la visita domiciliaria y en el

procedimiento administrativo en el que se declaró la comisión de la infracción, dándole conocimiento pleno de todos los elementos de cargo y oportunidad plena de probar y alegar lo que a su derecho conviniese, antes de cerrar el procedimiento, a más de haber satisfecho todas las formalidades constitucionales y legales de las visitas domiciliarias, pues de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión con violación del debido proceso legal consagrado como garantía en el artículo 14 constitucional. Aunque una vez cerrada la instrucción, ya no hay ninguna notificación pendiente hasta la de la resolución final relativa, que resuelva sobre la comisión de la infracción y, en su caso, individualice e imponga la sanción correspondiente.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1074/80. Caritina Gutiérrez García. 29 de abril de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

A su vez el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito ha establecido que el acto consistente en la imposición de una multa, implica privación de derechos y por ende es necesaria la previa audiencia, de tal manera que se dé oportunidad al agraviado para exponer lo que considere conveniente en defensa de sus intereses y rendir las pruebas pertinentes, en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Séptima Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 88 Sexta Parte

Página: 59

MULTA. DERECHO DE AUDIENCIA. El acto consistente en la imposición de una multa, implica privación de derechos y por ende es necesaria la previa audiencia, de tal manera que se dé oportunidad al agraviado para exponer lo que considere conveniente en defensa de sus intereses y rendir las pruebas pertinentes. Si se omiten estas formalidades esenciales del procedimiento, se surte la causal de anulación prevista por el artículo 228, inciso b, del Código Fiscal de la Federación. La posibilidad de que la agraviada puede impugnar la multa ante el Tribunal Fiscal, no satisface la garantía de la previa audiencia, la cual debe ser concedida dentro del mismo procedimiento administrativo de donde dimana el acto.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 148/76. Banco Nacional de México, S.A. 29 de abril de 1976. Mayoría de votos. Ponente: Manuel Castro Reyes. Disidente: Juan Gómez Díaz. Secretario: José Javier Morales Martínez.

Ahora pasaremos a comentar algunos puntos sobre la segunda sanción que consiste en clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días.

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha brindado su criterio al establecer que las autoridades administrativas no pueden privar a ningún gobernado de sus propiedades, posesiones o derechos, sin cumplir las leyes esenciales de un procedimiento y esas leyes esenciales del procedimiento, o debido proceso legal, como también se les suele llamar, contiene básicamente la garantía de audiencia, conforme a la cual las autoridades no pueden afectar los derechos de un ciudadano sin oírlo previamente en defensa, siendo de notarse que cuando se trata de reglamentar el comercio, en cuanto tal, su ejercicio sólo puede restringirse o reglamentarse por las autoridades con base en la ley del Congreso, cuando se afecte el orden público, conforme a los artículos 5o. y 73, fracción X, de la Constitución Federal. Y la clausura de un establecimiento mercantil, que ciertamente afecta al gobernado en sus derechos civiles y mercantiles, y en su derecho constitucional de ejercer el comercio (artículo 5o.) en principio no es ninguna excepción a la exigencia constitucional de que se respete la garantía de audiencia. Lo anterior se ve robustecido con la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 109-114 Sexta Parte

Página: 43

CLAUSURAS. GARANTIA DE AUDIENCIA. La Suprema Corte ha siempre estimado que conforme a la garantía de audiencia, consagrada en el artículo 14 constitucional, las autoridades administrativas no pueden privar a ningún gobernado de sus

propiedades, posesiones o derechos, sin cumplir las leyes esenciales de un procedimiento, aun cuando no tenga que acudir a los tribunales para tomar y ejecutar decisiones dentro de su esfera administrativa de competencia. Y esas leyes esenciales del procedimiento, o debido proceso legal, como también se les suele llamar, contiene básicamente la garantía de audiencia, conforme a la cual las autoridades no pueden afectar los derechos de un ciudadano sin oírlo previamente en defensa. Esto implica que antes de afectarlo, deben darle a conocer en forma plena y cabal todos los elementos de hecho y derecho para actuar en su contra, y deben darle también oportunidad de probar y de alegar lo que a su derecho convenga, es decir, de probar los hechos en que funde su defensa y de desvirtuar los hechos aducidos en contra de sus intereses, y de formular los alegatos legales que correspondan con vista a las probanzas existentes. Todo ello, previamente a que la autoridad, tomando esas pruebas y alegatos, dicte la resolución de afectación, e independientemente de que el acta de inspección que funde una resolución, para que pueda servir de fundamento a esa resolución final, satisfaga a sí misma los requisitos que señala el artículo 16 constitucional, para que pueda tener validez legal, e independientemente también de que la resolución deba estar adecuadamente fundada y motivada. Siendo de notarse que cuando se trata de reglamentar el comercio, en cuanto tal, su ejercicio sólo puede restringirse o reglamentarse por las autoridades con base en la ley del Congreso, cuando se afecte el orden público, conforme a los artículos 5o. y 73, fracción X, de la Constitución Federal. Y la clausura de un establecimiento mercantil, que ciertamente afecta al gobernado en sus derechos civiles y mercantiles, y en su derecho constitucional de ejercer el comercio (artículo 5o.) en principio no es ninguna excepción a la exigencia constitucional de

que se respete la garantía de audiencia. O sea que si un inspector, por ejemplo, encuentra alguna irregularidad que pudiera ameritar como sanción la clausura temporal o definitiva, se debe abrir un procedimiento administrativo al que se emplace legalmente al afectado, para darle oportunidad legal previa de probar y alegar y, posteriormente con pruebas y alegatos o sin ellos (si el afectado no comparece a pesar de haber sido notificado legalmente, o si no rinde pruebas o no formula alegatos, a pesar de haber comparecido), se aplicará la sanción de clausura. La única manera de que pudiera procederse a la clausura, sin respetar la garantía de audiencia en forma previa, sería el caso en que hubiese un peligro claro y presente de índole extraordinariamente grave para la paz o salud públicas, que por su naturaleza excepcional no permitiese la menor demora en la aplicación de la sanción de clausura, cuestión que tendría que examinarse muy rigurosamente, en su oportunidad y en su caso, a la luz de los elementos probatorios rendidos al respecto por las autoridades y los quejosos. Ahora bien, si la situación no es tan grave y no se está en la situación de excepción apremiante que se mencionó, sino que se trata de faltas de otro tipo como cerrar a deshoras o al servir a personas en estado de ebriedad etcétera, ciertamente no se está frente al peligro claro, grave e inminente de un gran daño a la paz o salud públicas por lo que no se justifica que se aplique la sanción administrativa sin respetar la garantía de previa audiencia.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 954/77. Manuel Colmenares Murado. 25 de enero de 1978. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Secretario: Mario Pérez de León E.

A su vez la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido su criterio al respecto de la clausura al decir que la garantía de audiencia que establece el citado artículo 14 constitucional, debe entenderse conferida previamente a la clausura, y no para después de ejecutada ésta, en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Sexta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: Tercera Parte, CXI

Página: 28

CLAUSURA, GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA. La circunstancia de que se hubiera notificado la clausura al encargado de un negocio, en manera alguna implica, para los efectos de la garantía de audiencia protegida por el artículo 14 constitucional, que la propietaria hubiera sido oída en el procedimiento administrativo previo a la clausura; máxime si no es exacto que las autoridades hubieran probado que la notificación hecha al encargado sobre la clausura del negocio hubiera sido "para el efecto de que pudiera ser oída en defensa la parte quejosa y resolver la autoridad lo conducente"; y por otra parte, la garantía de audiencia que establece el citado artículo 14 constitucional, debe entenderse conferida previamente a la clausura, y no para después de ejecutada ésta.

Amparo en revisión 8534/65. Ricardo Garrido Crespo. 8 de septiembre de 1966. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Felipe Tena Ramírez. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

En relación con la clausura de los establecimientos, la Dra. Margarita Lomelí Cerezo nos dice que *“no cabe pensar en la clausura de un negocio o industria, o la suspensión de actividades gravadas sean medidas que tengan por objeto la reparación del daño producido al fisco, ya que precisamente al privar al contribuyente de la fuente de sus ingresos, se imposibilita tal reparación, siendo indudable por lo tanto su carácter intimidatorio o aflictivo”*.⁶

En concordancia con las tesis de jurisprudencia anteriormente transcritas, podemos observar claramente que la garantía de audiencia se ve respetada por los Tribunales Colegiados de Circuito y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sus resoluciones, dado que se encuentra establecida en nuestra Carta Magna como un requisito constitucional ineludible el cual debe ser respetado por las leyes secundarias, y aun y cuando las mismas no lo establezcan, ya que las autoridades administrativas se encuentran obligadas a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia, criterio que es confirmado con la **Jurisprudencia** de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Sexta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: Tercera Parte, CVIII

Página: 99

⁶ Revista Defensa Fiscal. Año 2. Numero 9 Junio de 1999. Ed. Grupo Empresarial Editorial, S.A. de C.V. p. 40

ACTOS ADMINISTRATIVOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS. NO ES NECESARIO RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY, CUANDO ESTA ES TOTALMENTE OMISA RESPECTO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS FORMALIDADES ESENCIALES CONSAGRADAS POR EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Las autoridades administrativas están obligadas a llenar los requisitos que señale la norma secundaria aplicable y, además, a cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, de tal suerte que, aunque la ley del acto no establezca, en manera alguna, requisitos ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 constitucional. En estas condiciones, no es siempre indispensable para el quejoso atacar la inconstitucionalidad de la ley respectiva, puesto que para alcanzar el otorgamiento del amparo, basta que el mismo agraviado demuestre la contradicción entre el acto combatido y la Carta Fundamental.

Volumen XXXIII, Tercera Parte, página 37. Amparo en revisión 2125/59. Antonio García Michel. 23 de marzo de 1960. Cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen LII, Tercera Parte, página 10. Amparo en revisión 2655/61. Venancio López Fernández. 9 de octubre de 1961. Cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volumen LII, Tercera Parte, página 10. Amparo en revisión 3379/61. Antonio García Ruiz. 27 de octubre de 1961.

Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen LV, Tercera Parte, página 47. Amparo en revisión 5752/61. Antonio Pérez Martín. 10 de enero de 1962. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen LV, Tercera Parte, página 47. Revisión fiscal 47/61. Eulalio Salazar Cruz. 24 de enero de 1962. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Nota: Esta tesis también aparece publicada con el número 2, en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Parte SCJN, Segunda Sala, página 6.

La anterior jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la cual es obligatoria para todos los Tribunales de conformidad con el artículo 192 de la Ley de Amparo, establece claramente que las autoridades administrativas tienen la obligación de observar las formalidades esenciales del procedimiento aunque la ley del acto no la prevea, es decir que aunque el Código Fiscal de la Federación en su artículo 49 no establezca una etapa para ofrecer pruebas que desvirtúen lo asentado por los visitadores, dentro del procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento para respetar la garantía de previa audiencia consagrada por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

A su vez, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito los Tribunal Colegiado de Circuito, ha establecido el alcance de

la garantía de audiencia en el procedimiento administrativo en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 63 Sexta Parte

Página: 21

AUDIENCIA, GARANTIA, EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Cuando un precepto administrativo, para respetar la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, establece que se oirá al afectado en defensa, sin dar lineamientos precisos al respecto, debe estimarse que las autoridades están obligadas a dar a conocer a dicho afectado, en forma completa, todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra; deben asimismo darle un término razonable para que aporte las probanzas que estime convenientes para probar sus defensas y desvirtuar las pruebas de cargo, y deben darle oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga, después de haberle permitido tomar conocimiento cabal de las pruebas existentes en su contra. Por lo demás, en estos casos, es precisamente la autoridad la que, ante la falta de precisión de la ley, tiene el cargo de probar que ha satisfecho los requerimientos anteriores, demostrando que se ha emplazado al afectado, que se le han dado a conocer los elementos necesarios y que se le ha dado un término razonable para aportar pruebas y alegar. De lo contrario, se pondría sobre el afectado una carga injusta y muy difícil de afrontar, si no imposible a veces, pues siendo las

autoridades quienes conducen el procedimiento en que ha de darse al afectado la garantía de audiencia, son ellas las que pueden tener en su mano los elementos de prueba respecto de los actos procesales realizados, mientras que el afectado estaría obligado a probar hechos negativos, o hechos positivos que aparecen precisamente en la investigación en que alega no habersele dado plena oportunidad de defensa.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 591/73. José Luis Colina García. 26 de marzo de 1974. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

El mismo Colegiado a establecido al respecto porque dicha garantía de audiencia debe ser respetada aunque la ley secundaria no prevea esa audiencia previa, pues dicha ley no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional y el porque dicha garantía debe ser previa la afectación y no posterior en la siguiente tesis jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 27 Sexta Parte

Página: 27

CREDITOS FISCALES, EJECUCION DE. GARANTIA DE AUDIENCIA. DEBE SER PREVIA Y RESPETARSE AUNQUE

NO LA PREVEA LA LEY SECUNDARIA. El artículo 14 constitucional exige que se oiga previamente al afectado en defensa, para que alegue y pruebe lo que a su derecho convenga, aunque la ley secundaria no prevea esa audiencia previa, pues dicha ley no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional. Y no se satisface la garantía de audiencia por el hecho de que, iniciado el procedimiento de ejecución, se oiga en defensa al afectado en el recurso oficioso de revisión ante la Contaduría, ni en el juicio fiscal de nulidad o en el juicio de amparo, porque en estos casos, conforme a la garantía, la audiencia debe ser previa a la afectación y no posterior, pues no debe obligarse a los afectados a litigar contra el peso de sanciones y recargos, ni con la carga de un embargo administrativo, sino antes de que se les liquide el crédito en forma que tenga ejecutividad económico coactiva.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión RA-1273/70. Carlos Gómez Campos. 16 de marzo de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Volumen LXXXIV, página 25. Amparo en revisión 1596/64. Juana Hernández Contreras. 29 de junio de 1964. 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Asimismo, el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito ha establecido que la Garantía de Audiencia es el derecho subjetivo público que

consiste en la oportunidad que debe concederse al particular para que intervenga y pueda así defenderse, rindiendo pruebas y vertiendo alegatos que sustenten tal defensa. Por lo tanto, aunque la ley que funde al acto no establezca la obligación de oír al afectado, antes de privarlo de sus derechos, la autoridad debe respetar la aludida garantía y oírlo en defensa, porque en ausencia del contenido de tal obligación para la responsable dentro de la Ley está el imperativo del artículo 14 constitucional, en el siguiente criterio jurisprudencial:

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIII, Junio de 1994

Página: 529

AUDIENCIA GARANTIA. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION, NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. Aunque del texto del artículo 14 constitucional pudiera inferirse que siempre que la autoridad se apegue al contenido de la ley aplicable, la garantía de audiencia no puede conculcarse; lo cierto es que tal derecho subjetivo público consiste en la oportunidad que debe concederse al particular para que intervenga y pueda así defenderse, rindiendo pruebas y vertiendo alegatos que sustenten tal defensa. Por lo tanto, aunque la ley que funde al acto no establezca la obligación de oír al afectado, antes de privarlo de sus derechos, la autoridad debe respetar la aludida garantía y oírlo en defensa, porque en ausencia del contenido de tal obligación para la responsable dentro de la Ley está el imperativo del artículo 14 constitucional.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

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

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

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

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la siguiente **Jurisprudencia**, la cual es obligatoria para todos los Tribunales, que la circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional:

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, Parte SCJN

Tesis: 95

AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 831/64. Mercedes de la Rosa Puente. 29 de octubre de 1964. Cinco votos.

Amparo en revisión 2462/70. Poblado "Villa Rica", Mpio. de Actopan, Veracruz. 25 de febrero de 1971. Cinco votos.

Amparo en revisión 4722/70. Poblado de las Cruces, ahora Francisco I. Madero, Mpio. de Lagos de Moreno, Jalisco. 25 de febrero de 1971. Cinco votos.

Amparo en revisión 3372/73. Carmen Gómez de Mendoza. 14 de marzo de 1974. Cinco votos.

Amparo en revisión 2422/73. Adolfo Cárdenas Guerra. 28 de marzo de 1974. Cinco votos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al entrar al estudio de la garantía de audiencia, no solo estableció la obligación de las autoridades administrativas de cumplir con la misma, sino también, la obligación ineludible que tiene el legislador de respetar la misma para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a la parte, en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Quinta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: CII

Página: 494

AUDIENCIA, GARANTIA DE, MATERIA ADMINISTRATIVA. Si algún valor tiene la garantía del artículo 14 constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes. Claro que esto no quiere decir que el procedimiento que establezca la ley, tratándose de procedimientos de autoridad administrativa, sea exactamente igual al procedimiento judicial, pero sí debe estimarse que en un procedimiento administrativo puede haber la posibilidad de que se oiga al interesado y que se le dé oportunidad de defenderse.

Amparo administrativo en revisión 8849/48. Meléndez de Rizo María y coag. 19 de octubre de 1949. Unanimidad de cinco votos. Relator: Octavio Mendoza González.

De las jurisprudencias y tesis transcritas anteriormente se puede llegar a la conclusión de que la Garantía de audiencia, como Derecho Público Subjetivo, posee una jerarquía de rango constitucional, que debe ser respetada por todos los ordenamientos y leyes secundarias, las cuales nunca deben transgredirla, ya que de lo contrario se pueda tachar de inconstitucional la parte de la ley u ordenamiento en donde se de la violación a la misma; lo anterior sucede con el procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes con requisitos fiscales, contenido dentro del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, ya que el mismo no prevé una etapa, periodo o fase en la que el particular pudiese ofrecer probanzas que desvirtuaran lo asentado por los visitadores en las actas, antes de emitir la resolución correspondiente, la cual se traduce en multa y clausura de su establecimiento, provocando una privación en los derechos y posesiones del particular al no dársele la oportunidad de audiencia previa antes de el acto de privación, concluyéndose por lo tanto que el procedimiento de vista domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales es inconstitucional y por ende ilegal, por lo que se propone que dentro de dicho procedimiento antes de la emisión de la resolución que emite la multa o que inclusive procede a la clausura, se adicione una fase, etapa o periodo en el cual se dé cabal respeto a la garantía de audiencia y por ende a nuestra Carta Magna, ya que el legislador al omitir dentro de dicho procedimiento la garantía de audiencia, transgredió la Constitución, la cual al tomar posesión de su encargo protestó guardar, de conformidad con el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

1.- El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, es decir a los impuestos derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas establecidas entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes, derivado del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, entendida esta como la atribución para establecer las contribuciones necesarias a los particulares, así como a los procedimientos oficioso o contencioso que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

2.- El Derecho Fiscal se relaciona con otras ramas del Derecho, de las cuales ha tomado conceptos, principios e instituciones jurídicas; dichas ramas son: El Derecho Constitucional, Derecho Civil, Derecho Procesal, Derecho Mercantil, Derecho Penal, Derecho Internacional, Derecho Administrativo, Derecho Financiero.

3.- El Derecho Fiscal se ha constituido como una rama autónoma. Dicha autonomía se le ha ido dando a través del tiempo, ya que el legislador ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación de distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero Derecho Fiscal, de tal manera que al declarar el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que el Derecho común solo podrá aplicarse supletoriamente a la Legislación Fiscal o cuando no exista norma fiscal expresa, el legislador no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales. Ahora bien al ser una rama autónoma goza de una terminología propia, que ha tomado de diversas ramas como la ciencia jurídica, la ciencia económica, la ciencia contable y de la tecnología.

4.- Las fuentes del Derecho son de tres tipos: reales, formales e históricas. En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la Ley, derivado del artículo 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En general las fuentes del Derecho Fiscal son: la Ley, como regla de Derecho emanada del Poder Legislativo después del proceso legislativo, el Decreto Ley, contenido en los artículos 29 y 73, fracción XVI y el Decreto Delegado, contenido en el artículo 131, segundo Párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Reglamento, como norma que expide el Poder Ejecutivo en uso de su facultad reglamentaria de conformidad con el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las circulares, como norma a través de las cuales se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, la Jurisprudencia, como el criterio de interpretación de las normas jurídicas, la Doctrina, referida a los estudios de carácter científico que realizan los juristas acerca del Derecho, la Costumbre, referida como el uso implantado en una colectividad y considerado por esta como obligatorio, los Tratados Internacionales, considerados como convenios entre Estados que crean normas jurídicas de observancia general y finalmente los principios generales del Derecho, referidas como verdades jurídicas notorias e indiscutibles elaboradas por la ciencia del Derecho.

5.- El acto administrativo tiene características propias que lo distinguen de otros actos. El acto administrativo es la manifestación unilateral y externa de la voluntad que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones. El acto Administrativo tiene elementos propios que son el Sujeto, la manifestación externa de la voluntad, el objeto y la forma, así como sus diversas modalidades como son el motivo y la finalidad.

6.- El artículo en el que se encuentran fundamentados los requisitos de los actos administrativos para practicar visitas domiciliarias es el artículo 16 Constitucional, así como el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los cuales al relacionarlos obtenemos los siguientes requisitos: La orden de visita debe de constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, ostentar la firma del funcionario que lo emite, se debe de expresar el lugar que ha de inspeccionarse, contener el nombre de la persona o personas con las que debe de entenderse, el objeto preciso de la visita, estar debidamente fundado y motivado, al final de la visita tiene que levantarse acta circunstanciada en presencia de dos testigos, tienen que cumplirse con los demás requisitos que señalan las leyes respectivas.

7.- El objetivo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales consiste en la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que enfrentar sanciones, alentando al cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la reducción de la evasión.

8.- En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se encuentran contenidas las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las cuales son: Rectificación de errores aritméticos en las declaraciones, solicitudes o avisos, revisión de la contabilidad, visitas domiciliarias, revisión de dictámenes formulados por contadores públicos, revisión de comprobantes fiscales, práctica de Avalúos, recabar informes de funcionarios, formular denuncias y querellas.

9.- Dentro de la facultad de las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias, encontramos la visita en el domicilio del contribuyente, la cual se debe de regir por lo establecido en los artículos 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación, la revisión de gabinete o revisión de escritorio en el domicilio de la autoridad, que se encuentra regido por el artículo 48 del Código Fiscal de la

Federación y la visita para comprobar la expedición de comprobantes fiscales establecida en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

10.- El procedimiento es el conjunto de formalidades o trámites a que esta sujeta la realización de los actos jurídicos civiles, procesales, administrativos o legislativos.

11.- Todo Procedimiento, y por ende el fiscal debe de componerse de tres momentos: Expositivo, Probatorio y Decisorio, para que el mismo respete la garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

12.- El procedimiento fiscal tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa. La primera consistente en la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por iniciativa propia y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto. La fase contenciosa consiste en la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando existe oposición entre un interés público y privado y que finaliza con la resolución de una controversia.

13.- La garantía de audiencia se encuentra establecida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, de la libertad, propiedad posesiones o derechos y su respeto impone a las autoridades la obligación de que en el juicio o procedimiento se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

14.- Para que la garantía de audiencia se cumpla deben darse a conocer al destinatario del acto todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra, tendientes a la objeción del acto de privación, con la finalidad de que pueda desvirtuar las pruebas en su contra y alegar lo que a su derecho

convenga, con la finalidad de que se demuestre que el acto de autoridad no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino en estricta observancia del derecho.

15.- Las formalidades esenciales del procedimiento, son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que se traducen en los siguientes requisitos: notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias, la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que finque la defensa, la oportunidad de alegar y el dictado de una resolución.

16.- El Procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, que se encuentra reglamentado en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, se establece que dentro su fracción VI, que sin con motivo de la visita, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Esta parte de dicho procedimiento viola flagrantemente el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues le impide al contribuyente que antes de la resolución, la cual le va a causar un perjuicio al privarlo de sus derechos y posesiones al imponerle una multa y además la clausura de su negocio, pueda aportar los elementos de prueba suficientes para desvirtuar lo asentado por el visitador, antes de la emisión de la resolución correspondiente, como sucede en las visitas domiciliarias para revisar la contabilidad, previstas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, o en la revisión de gabinete en el domicilio de la autoridad, establecidas en el artículo 48 del mismo Código o inclusive en el Procedimiento administrativo en materia aduanera, en el cual se prevé en el artículo 150 y 152 de la Ley Aduanera, dicha etapa o periodo para el ofrecimiento de pruebas para desvirtuar los hechos asentados en las actas, en claro cumplimiento a la

garantía de audiencia, respetando por lo tanto las formalidades esenciales del procedimiento.

17.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que para que una ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento.

18.- El Primer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, ha establecido al respecto que cuando las autoridades administrativas abren un procedimiento para determinar si un particular ha cometido alguna infracción que pueda ameritar la aplicación de una sanción, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional exige que dentro de ese procedimiento, y antes de ponerlo en estado de resolución, se dé vista cabal al afectado de los elementos de cargo, y se le dé oportunidad cabal de probar y alegar lo que a su derecho convenga.

19.- En relación con la sanción económica o multa el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa, ha establecido al respecto que cuando las autoridades administrativas abren un procedimiento para determinar si un particular ha cometido alguna infracción que pueda ameritar la aplicación de una sanción, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional exige que dentro de ese procedimiento, y antes de ponerlo en estado de resolución, se dé vista cabal al afectado de los elementos de cargo, y se le dé oportunidad cabal de probar y alegar lo que a su derecho convenga,

20.- El Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito ha establecido que el acto consistente en la imposición de una multa, implica privación de derechos y por ende es necesaria la previa audiencia, de

tal manera que se dé oportunidad al agraviado para exponer lo que considere conveniente en defensa de sus intereses y rendir las pruebas pertinentes

21.- En relación con la clausura, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha brindado su criterio al establecer que las autoridades administrativas no pueden privar a ningún gobernado de sus propiedades, posesiones o derechos, sin cumplir las leyes esenciales de un procedimiento y esas leyes esenciales del procedimiento, o debido proceso legal, como también se les suele llamar, contiene básicamente la garantía de audiencia, conforme a la cual las autoridades no pueden afectar los derechos de un ciudadano sin oírlo previamente en defensa.

22.- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido su criterio al respecto de la clausura al decir que la garantía de audiencia que establece el citado artículo 14 constitucional, debe entenderse conferida previamente a la clausura, y no para después de ejecutada ésta.

23.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en Jurisprudencia, que las autoridades administrativas están obligadas a llenar los requisitos que señale la norma secundaria aplicable y, además, a cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, de tal suerte que, aunque la ley del acto no establezca, en manera alguna, requisitos ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 constitucional.

24.- La garantía de audiencia debe ser respetada aunque la ley secundaria no prevea esa audiencia previa, pues dicha ley no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional y no se satisface la garantía de audiencia por el hecho de que, iniciado el procedimiento de ejecución, se oiga en defensa al afectado en el recurso oficioso o en el juicio fiscal de nulidad o en el juicio de

amparo, porque en estos casos, conforme a la garantía, la audiencia debe ser previa a la afectación y no posterior, pues no debe obligarse a los afectados a litigar contra el peso de sanciones y recargos, ni con la carga de un embargo administrativo, sino antes de que se les liquide el crédito en forma que tenga ejecutividad económico coactiva.

25.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en **Jurisprudencia**, que la circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 constitucional.

26.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al entrar al estudio de la garantía de audiencia, no solo estableció la obligación de las autoridades administrativas de cumplir con la misma, sino también, la obligación ineludible que tiene el legislador de respetar la misma para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes.

27.- La Garantía de audiencia, como Derecho Público Subjetivo, posee una jerarquía de rango constitucional, que debe ser respetada por todos los ordenamientos y leyes secundarias, las cuales nunca deben transgredirla, ya que de lo contrario se pueda tachar de inconstitucional la parte de la ley u ordenamiento en donde se de la violación a la misma; lo anterior sucede con el procedimiento de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes con requisitos fiscales, contenido dentro del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, ya que el mismo no prevé una etapa, periodo o fase en la que el particular pudiese ofrecer probanzas que desvirtuaran lo asentado por los visitadores en las actas, antes de emitir la resolución correspondiente, la cual se traduce en multa y clausura de su establecimiento,

provocando una privación en los derechos y posesiones del particular al no dársele la oportunidad de audiencia previa antes del acto de privación.

28.- Por lo tanto, después del estudio realizado se concluye que el procedimiento de vista domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales es inconstitucional, por lo que se propone que dentro de dicho procedimiento antes de la emisión de la resolución que emite la multa o que inclusive procede a la clausura, se adicione una fase, etapa o periodo en el cual se dé cabal respeto a la garantía de audiencia y por ende a nuestra Carta Magna.

BIBLIOGRAFÍA.

Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso. 13ª Edición. Editorial Porrúa. México 1997.

Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. 30ª Edición. Editorial Porrúa. México 1998.

Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 2ª edición. Editorial Harla. México 1993.

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Lucero Espinosa Manuel. Compendio de Derecho Administrativo Primer Curso. 3ª Edición. Editorial Porrúa. México 1999.

De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. 25ª edición. Editorial Porrúa. México 1998.

García Maynes Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 38ª edición. Editorial Porrúa. México 1986.

Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 5ª edición. Editorial Ecafsa. México 1998.

Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª edición. Editorial Porrúa. México 1997.

Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Editorial Harla. México 1998.

Sánchez Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5ª edición. Editorial Pac. México 1991.

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación .

OTRAS FUENTES

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IUS 2000 CD.

Compila IV CD. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Justicia Fiscal y Administrativa Siglo XX CD.

Revista Defensa Fiscal. Año 2. Numero 9 Junio de 1999. Ed. Grupo Empresarial Editorial, S.A. de C.V.

Revista Defensa Fiscal. Año 2. Numero 13 Noviembre de 1999. Ed. Grupo Empresarial Editorial, S.A. de C.V.