

418



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.

CAMPUS ARAGÓN

**NECESIDAD DE REGULAR UN TÉRMINO PARA LA
CONCLUSIÓN DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS
PRACTICADA A LOS CONTRIBUYENTES SEÑALADOS EN LA
SEGUNDA PARTE DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO
46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :
JOSÉ ARTURO DE LA ROSA PEÑA.**

790197
461062

**ASESOR:
LIC. JUAN CARLOS ROMERO ÁVILA.**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

SILVIA PEÑA DOMÍNGUEZ Y JOSÉ BULMARO GERÓNIMO EMILIANO DE LA ROSA MONTER, A QUIENES AGRADEZCO EL AMOR Y MOTIVACIÓN QUE ME INFUNDIERON PARA SER ALGUIEN EN LA VIDA, ASÍ COMO LOS ESFUERZOS QUE REALIZARON CON LA FINALIDAD DE QUE LLEGARA A ESTE MOMENTO.

A MIS HERMANOS QUE QUIERO Y ADMIRO:

MARISOL, SONIA, MARILÚ, ANTONIO Y ARELI, LOS CUALES ME HAN BRINDADO SU APOYO INCONDICIONAL EN TODO MOMENTO.

A LA ABOGADA MIRIAM GONZÁLEZ FRANCO, POR SU APOYO SINCERO Y AL CONSTITUIR PARTE FUNDAMENTAL DE MI VIDA.

A LA LICENCIADA MARIA TITA RUZ ROSAS, A QUIEN ADMIRO Y RESPETO POR SU CALIDAD HUMANA Y CAPACIDAD PROFESIONAL QUE LA CARACTERIZA. ASIMISMO LE AGRADEZCO EL APOYO Y ENTUSIASMO QUE SEMBRO EN MI PARA LLEGAR A LA CONCLUSIÓN DEL PRESENTE TRABAJO.

AL LICENCIADO JORGE HUMBERTO MARTÍNEZ TORRES, LE AGRADEZCO SU RESPETO Y PACIENCIA, ASÍ COMO LA OPORTUNIDAD QUE ME BRINDO PARA INICIARME EN EL DERECHO FISCAL.

INDICE.

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO 1

EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

1.1. El poder tributario del Estado	2
1.2. La potestad tributaria	6
1.3. La competencia tributaria.....	7
1.4. Limites constitucionales al poder tributario.....	9
1.5. Nacimiento y concepto de la obligación tributaria	12
1.6. La norma jurídica como fuente de la obligación tributaria.....	13
1.7. Causa de la obligación tributaria.....	15
1.8. Hecho generador de la obligación tributaria.....	16

CAPITULO 2

LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

2.1. Rectificación de errores aritméticos en las declaraciones.....	20
2.2. Requerimientos para exhibir contabilidad, datos,	23
documentos o informes	
2.3. Practica de visitas domiciliarias	25
2.4. Revisión de dictamen sobre estados financieros.....	26

CAPITULO 3

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

3.1. Concepto de visita domiciliaria	32
3.2. Facultad de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias	33
3.2.1. Fundamento constitucional	34
3.2.2. Fundamento ordinario	35
3.3. Requisitos y formalidades para la practica de las visitas domiciliarias	37
3.3.1. Orden de visita.....	37
3.3.2. Las actas de visita.....	39
3.3.2.1. Acta de inicio	39
3.3.2.2. Acta parcial	44
3.3.2.3. Ultima acta parcial.....	45
3.3.2.4. Actas complementarias	47
3.3.2.5. Acta final de auditoria	47
3.4. Finalidad de las visitas domiciliarias	51

CAPITULO 4

PLAZO PARA LA CONCLUSIÓN DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

4.1. Concepto.....	53
4.2. Necesidad de la existencia de un plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias	54
4.3. Plazo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación	62

4.4. Antecedentes del artículo 46-A- del Código Fiscal de la Federación	63
4.5. Contribuyentes respecto de los cuales no hay término para la conclusión de una visita domiciliaria, violación a la garantía de igualdad.....	66
4.6. Perjuicios causados al gobernado por la práctica de la visita domiciliaria, en la que no hay un término para su conclusión, violación a la garantía de seguridad jurídica en el domicilio	72

CAPITULO 5

SOLUCIÓN AL PROBLEMA OBSERVADO

5.1. Necesidad de reformar la segunda parte del primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.....	78
5.2. Término apropiado	81
5.3. Porque se propone este término	82

CONCLUSIONES.....	86
-------------------	----

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN.

El Estado contemporáneo es un Estado tributario, es decir, cuyo principal medio de subsistencia son los tributos. Por tanto, en la actualidad las contribuciones asumen una importancia vital, ya que, en la práctica sin tales ingresos sería totalmente incapaz de desarrollar sus funciones básicas y prestar los servicios que reclama toda sociedad organizada. En la actualidad, el Estado obtiene la más importante suma de recursos económicos a través de las contribuciones, es por ello que es prácticamente imposible que un ciudadano mexicano no haya tenido de uno u otro modo, una relación de este tipo, pues al adquirir algún producto o servicio gravado con el Impuesto al Valor Agregado esta contribuyendo o simplemente al generar riqueza se encuentra obligado al pago del Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo.

Lo anterior viene a colación, porque en la especie gran parte del pueblo mexicano es contribuyente, y a su vez estos pueden ser afectados en su esfera jurídica por actos de la autoridad fiscal, como lo puede ser el ejercicio de la facultad de la practica de una visita domiciliaria para comprobar si se han acatado las disposiciones de carácter fiscal a las que esta sujeto; atribución consistente en hacer una revisión de la contabilidad, mercancía y documentos en el domicilio del causante, lo que sin duda trae aparejada incomodidades a los gobernados.

Ahora bien, el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, prevé el plazo en que las autoridades fiscalizadoras deberán concluir la visita a los contribuyentes, contemplando que será generalmente el de seis meses y con posibilidad de dos ampliaciones por el mismo periodo, sin embargo se estipula

también una excepción a esta regla, en la que se determina que respecto a contribuyentes 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 términos consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley; la autoridad no se sujetara a ningún limitación de tiempo para la practica de la visita domiciliaria, es decir, se deja a su arbitrio el decidir el tiempo en que el gobernados estará sujeto a tal facultad, lo que sin duda se estima contrario a las garantías individuales consagradas por nuestra Constitución.

En efecto, esto es así ya que mientras a unos se les protege a otros no, pues si bien es cierto que la autoridad por disposición constitucional puede practicar visitas en el domicilio de los particulares para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, también lo es que debe de encontrarse su actuación dentro del marco de la propia Carta Magna, más aún cuando se le molesta en su domicilio, pues este consiste en uno de los lugares más íntimos con los que cuentan las personas ya sean físicas o morales, al ser el lugar de operaciones de su actividad social y en otros casos además es su hogar, por lo que sin duda existe una afectación a su tranquilidad y privacidad.

Así entonces, en el presente trabajo estudiaremos primeramente que es el poder tributario del Estado, así como las facultades que trae consigo, pues es este poder el que dota al Estado para exigir de los particulares el que contribuyan al gasto público. Una vez que sabemos de donde parte la obligación de las contribuciones es preciso dejar claro cuales son las facultades de comprobación y determinación con las que cuentan las autoridades fiscales para verificar si se ha acatado los deberes tributarios, enfocándonos particularmente a la naturaleza jurídica de las visitas domiciliarias, exponiendo sus fundamentos en nuestra legislación y el procedimiento que las rigen, para pasar a hacer un análisis al plazo para su conclusión, justificando lo contrario a derecho que es el hecho que respecto a algunos gobernados no exista un plazo cierto y definido para la conclusión del desarrollo de una visita que se les practique, describiendo quienes son estas personas y el perjuicio que se les causa; y por último proponer una solución al problema jurídico-social observado.

CAPITULO 1.

EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

1.1. El poder tributario del Estado.

1.2. La potestad tributario.

1.3. La competencia tributaria.

1.4. Limites constitucionales al poder tributario.

1.5. Nacimiento y concepto de la obligación tributaria.

1.6. La norma jurídica como fuente de la obligación tributaria.

1.7. Causa de la obligación tributaria.

1.8. Hecho generador de la obligación tributaria.

EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

1.1 El Poder Tributario del Estado.

La obtención de recursos la realiza el Estado, mediante funciones de Derechos Privado y Público. En el primer caso, los obtiene a través del uso, goce y enajenación de sus propios bienes de dominio privado, y por la prestación de servicios bajo esa función. Por vía de funciones de Derecho Público, los obtiene a través de las contribuciones, que establece al ejercer el poder de imperio que le otorgan los ciudadanos, por las sanciones económicas que impone a los infractores de la ley, así como los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la emisión de papel moneda y otros financiamientos de varios orígenes.

La principal vía por la cual los Estados contemporáneos, y en especial el Estado mexicano, obtiene ingresos, es por medio de las contribuciones. Por lo tanto, es de suma importancia saber en qué radica poder tributario del Estado.

Al poder tributario hemos de atribuirle una significación estrictamente normativa, es decir, jurídica y, por tanto no “naturalista” ni tampoco ideológica, esto es “política”, no podemos menos con dicha expresión aludir a un caso particular de la función del orden jurídico que se denomina facultamiento es decir, “el poder que ha ciertos individuos le concede otorga y confiere la Constitución General para el caso de producir y aplicar normas

jurídicas generales e individuales mediante las cuales se obliga a una determinada conducta, consistente en efectuar ciertas prestaciones de dar (impuestos).”¹

De lo anterior podemos entender que el poder tributario es aquel que tiene el Estado para exigir de los particulares que lo integran, le trasmitan una parte de su riqueza que compone su patrimonio, para que pueda realizar el fin para el cual fue creado. Tales aportaciones reciben el nombre de tributos o contribuciones.

Dicho poder se manifiesta en el momento en que el Estado establece las causas que al realizarse darán origen al exigimiento a los particulares para que le entreguen una parte de su riqueza. Jurídicamente, se dice que el ejercicio del poder tributario aparece en el momento en que el Estado, actuando en forma soberana, establece o determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, generan para los particulares la obligación del pago de las contribuciones, y para el Estado la facultad o potestad de exigir tal pago, aun en contra de su voluntad.

Ahora bien, el Estado Mexicano adoptó la forma de gobierno republicano, representativo, democrático y federal, y, además, el Supremo Poder de la Federación para su ejercicio se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial y materialmente las funciones que le corresponden a cada uno de ellos son: al Legislativo crear leyes, es decir, las situaciones jurídicas o de hecho impersonales, generales y abstractas. Al Ejecutivo aplicar las leyes que expida

¹ Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México. Tomo I. México. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1982. p. 349.

el Legislativo y al Judicial resolver las controversias que se susciten sobre la aplicación y cumplimiento de las mismas; es decir, su función es jurisdiccional.

Con base en lo anterior, se tiene que por lo que respecta al poder tributario, el mismo se ejerce por el Poder Legislativo y Ejecutivo, ya que el primero establece los casos o condiciones en que los gobernados se verán obligados a pagar los impuestos, y el segundo hace efectivo esa obligación, a través del cobro o recaudación y la fiscalización.

Cabe mencionar que doctrinariamente se ha denominado poder tributario al que tiene el Legislativo; y al que tiene el Ejecutivo, competencia tributaria. La razón es que a través del primero se expresa la soberanía, ya que son los representantes de la sociedad los que determinan los impuestos a pagar, y que al último, únicamente cuenta con las facultades de determinar, liquidar, cobrar y recaudar los impuestos. Es decir, únicamente va a realizar lo que le indique el primer poder. Sin embargo, como ambos son poderes, y sus actividades se enderezan a obtener ingresos a través de los impuestos, entonces, el poder tributario es practicado tanto por el Legislativo cuanto por el Ejecutivo.

Ahora bien, como nuestra República es federal, se integra por circunscripciones territoriales denominadas entidades federativas, que para su régimen interior adoptan la forma de gobierno republicano, representativo y popular, y al igual que la federación, su poder estatal se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, que materialmente tienen las mismas funciones señaladas con anterioridad.

Por lo tanto, el poder tributario del Estado se ejerce tanto por la federación y por las entidades federativas a través de los Poderes Legislativos y Ejecutivos, estas últimas en lo que respecta a su régimen interior.

De conformidad con la fracción IV del numeral 115 constitucional, el Municipio administrara libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; es decir no podrán legislar en materia tributaria, en virtud de que no cuentan con poder legislativo, por lo que evidente que no cuentan con poder tributario los Municipios.

Por último por lo que respecta al Distrito Federal, las contribuciones se decretan por su Asamblea de Representantes, por ser esta su legislatura; lo anterior atento a lo preceptuado por el artículo 73, fracción VI, de nuestra Constitución, al disponer por una parte que el Congreso tiene facultad para expedir el Estatuto del Gobierno del Distrito Federal y Legislar en lo relativo a el Distrito Federal, salvo en materias expresamente conferidas a la Asamblea de Representantes, es decir la mencionada asamblea expresamente puede legislar solo en materia fiscal, lo que no sea materia exclusiva del Congreso de la Unión.²

² Vid. Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano. Tomo I. 11a. ed. México, Editorial Cardenas, Editor y Distribuidor, 1998, p. 126.

1.2. La Potestad Tributaria.

Una vez que sabemos en que consiste el poder tributario del Estado, es preciso saber que de este se deriva la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido la potestad tributaria se expresa en la Constitución como la facultad para imponer contribuciones y se ejerce cuando el Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una Ley.³

La Potestad Tributaria, es la facultad que tiene el Estado para establecer contribuciones mediante ley, como consecuencia del poder tributario, que como se explicó es inherente al Estado por mandato Constitucional.

Esta facultad de la que hablamos es la legitimación que tiene el Estado para imponer a los gobernados la obligaciones tributarias a su cargo, para esto, es necesario el establecimiento de las situaciones jurídicas o de hecho, se hagan mediante leyes, con todas sus características de impersonalidad, generalidad y abstracción; es decir, en normas jurídicas cuyo objeto es establecer reglas de conductas, preceptuando lo que los individuos deben hacer o dejar de hacer, a las cuales irá aparejada una sanción en caso de realizar la conducta contraria a la exigida.

La ley es impersonal, general y abstracta pues va dirigida a todas las personas que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho que ella prevé. Porque prevé situaciones que comprenden todos los casos concretos

³ Vid. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario. 3a. ed. México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, 1996, p. 46.

que lleguen a presentarse en la realidad; y porque regula situaciones que en un momento dado se producirán sin determinar su número y momento.

Con base en lo anterior, se tiene que la potestad tributaria se ejercita mediante la función legislativa, llevada a cabo por el Congreso de la unión, al tenor de lo establecido en el artículo 73 fracción VII de nuestra Constitución General.

1.3. La Competencia Tributaria.

Sin duda la competencia tributaria es un requisito indispensable para que la actuación de la autoridad se encuentre conforme a derecho, como concepto de esta podemos decir que es el “conjunto de atribuciones que puede desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones y, en general, del cumplimiento de las obligaciones fiscales; atribuciones o facultades que necesariamente deberán estar asignadas conforme a los medios autorizados por la ley.”⁴

En efecto, la competencia tributaria consiste en el conjunto de atribuciones y facultades, con las que debe contar la autoridad fiscal para actuar dentro de la esfera jurídico económica de los gobernados, de lo contrario su proceder estaría vinculado a actos ilegales e inclusive inconstitucionales. Esto lo vemos reflejado en las jurisprudencias que indican:

⁴ Francisco Cárdenas Elizondo. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. 2a. ed. México, Editorial Porrúa, 1997, p. 348.

“AUTORIDADES.- Las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite”.

Apéndice 1917-1985, OCTAVA PARTE, número 68, Página 114.

“AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- Los actos de las autoridades administrativas, que no estén autorizados por ley alguna, importan una violación de garantías”!

Quinta Época, Tomo XXIII, página 97, Indart Tiburcio.

“AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. FACULTADES DE LAS.- Las autoridades administrativas no tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes, y cuando dictan alguna determinación que no está debidamente fundada y motivada en alguna ley, debe estimarse que es violatoria de las garantías consignadas en el artículo 16 Constitucional”.

Quinta Época, Tomo XXIX, Página 669, Olivares Amado. Apéndice de Jurisprudencia 1917-1988, Segunda parte, Salas y Tesis, Comunes Volumen 1, de la A a la CH, página 512 y siguientes.

En nuestro país el órgano encargado de administrar y recaudar contribuciones es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, atento a lo preceptuado por el artículo 90 constitucional y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la que de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, contempla cuatro órganos fundamentales como lo son: Auditoría Fiscal, Recaudación, aduanas y Jurídica de Ingresos; encargadas a nivel federal a determinar o liquidar contribuciones, recaudarlas, dirigir e inspeccionar los servicios aduanales y la última a la resolución de recursos administrativos formulados por los contribuyentes o bien la defensa de la propia Secretaría en relación a sus actos.

1.4. Límites constitucionales al poder tributario.

El poder del Estado Mexicano, como organización jurídico-política, se origina de nuestra Constitución Política, en donde se regula el establecimiento de tributos mediante ley, para sufragar el gasto público; es entonces que en el texto mismo de la Constitución General de la República, marca los límites a ese Poder.

“Algunas de esas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales, o que es lo mismo, derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de derecho.”⁵

Es en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución se establecen las restricciones al poder tributario del Estado, en donde se derivan cuatro garantías individuales, las cuales se describen a continuación:

“A.- Garantía de legalidad, que puede resumirse diciendo que es el derecho del gobernado para que las contribuciones y sus elementos se contengan en una ley formalmente válida;

⁵Francisco Sergio De La Garza, Derecho Financiero Mexicano. 16ª. ed. México, 1990, Editorial Porrúa. p.265.

B.- La garantía de proporcionalidad, que puede conceptuarse como el derecho del gobernado a que los tributos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo;

C.- La garantía de equidad, que es el derecho del gobernado para que la ley tributaria respete la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; y

D.- La garantía de destino al gasto público, que puede definirse como el derecho del gobernado a que las contribuciones se dediquen a la satisfacción de los gastos públicos en beneficio de la sociedad, sin que puedan destinarse al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el estado debe proporcionar en beneficio común.”⁶

En estos términos, queda claro que para que el estado establezca los tributos a los gobernados, mediante ley, esta debe de estar dentro del marco establecido por la constitución, es decir, observar las cuatro garantías individuales, indicadas con antelación.

En efecto lo anterior ha sido considerado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 173, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, parte SCJN, Séptima Época, página 173, misma que a continuación se transcribe:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la

⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 31 Tercera época, julio de 1990. Año III. Editada por el Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo. p. 63.

validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.”

Séptima Epoca:

- Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.
- Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.
- Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

- Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.
- Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

1.5. Nacimiento y concepto de obligación tributaria.

Según el Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

De lo anterior podemos inferir que en el nacimiento de la obligación tributaria, se tiene como presupuesto indispensable la participación y existencia de dos sujetos:

1.- El sujeto activo a quien la ley le atribuye una serie de derechos y obligaciones.

2.- El sujeto pasivo a quien la ley le impone una serie de obligaciones.

Para que quede más claro, diremos que el sujeto activo sólo puede serlo el Estado, el acreedor, es decir, la persona facultada para exigir el cumplimiento de la obligación, en tanto que el sujeto pasivo es "el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del

crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen”⁷

En esa tesitura podemos entender que la obligación tributaria es aquella que surge entre el Estado y los sujetos pasivos, en cuanto se realizan las situaciones jurídicas y de hecho, previstas en las leyes fiscales.

De acuerdo con el Derecho Civil, las obligaciones nacen de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de ley, en el caso, tratándose de la obligación tributaria, podemos decir que se trata de un obligación ex lege, es decir, surge por la determinación de una ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, en consecuencia la voluntad del sujeto deudor o pasivo carece de toda relevancia para el nacimiento de la obligación.⁸

1.6. La Norma Jurídica Como Fuente de la Obligación Tributaria.

“La ley es la norma jurídica creadora de situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, en tanto que por ley en sentido formal debemos entender a esa misma norma general, pero emitida por el órgano que tiene a su cargo la función legislativa, o mejor dicho, el acto jurídico creador de las situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales dictado por el órgano que constitucionalmente tiene asignada la atribución de emitirlos.”⁹

⁷ Ernesto Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª ed. México Editorial. Porrúa, 1998, p. 55.

⁸ Vid. Daniel Diep Diep. El Tributo y la Constitución. México, Editorial Pac, S.A. de C.V., 1999, p 31.

⁹ CARDENAS ELIZONDO. Op. Cit. p. 76.

Como ya lo estudiamos, la finalidad de los tributos es conseguir los recursos suficientes, que contribuyan al gasto público; para lograr este objetivo se requiere de la norma jurídica, en la que obligue al contribuyente o gobernado a cooperar a este, mediante una ley impositiva.

La obligación tributaria tiene su origen en las leyes fiscales, aún cuando su nacimiento se encuentre condicionado específicamente a que se realicen situaciones jurídicas o de hecho, previstas en ellas, es decir que se sucite el hecho generador.

En efecto, para que se de nacimiento a una obligación tributaria, la sola presencia del precepto legal no es suficiente para ello, pues solo constituye un factor indispensable. Asimismo, no podemos considerar la sola voluntad de los particulares, como fuente de las obligaciones tributarias, así como sucede en el derecho común, por tanto las cargas fiscales deben estar apegadas en la ley y esta a su vez emanar del poder legislativo.

Asimismo, debemos considerar que un elemento importante, es el derecho del gobernado para que las contribuciones y sus elementos se contengan en una ley formalmente válida, pues no hay tributo sin ley, constituyendo este una garantía primordial en el derecho tributario según el cual se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente válida, es decir, que emane de un órgano constitucionalmente facultado con la potestad legislativa y conforme al procedimiento que la propia Constitución General de la Republica contempla para su formulación.

1.7. CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La causa de la obligación fiscal, es la capacidad contributiva del contribuyente, que debe considerarse como uno principios del derecho fiscal.

La potestad tributaria implica para el estado, a través de las autoridades legislativas competentes la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente la generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados.¹⁰

Es entonces que la capacidad contributiva es la capacidad autentica que tiene el gobernado para contribuir al gasto público del Estado, siendo la causa principal para que se imponga un tributo.

Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

En ese mismo sentido la Suprema corte de justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto a través del criterio publicado en el S.J.F. IX Epoca, T. III, Pleno Marzo 1996, p. 437.

¹⁰ CARDENAS ELIZONDO. Op. Cit. p. 76.

“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida a ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. (16)”

1.8. HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La doctrina francesa habla de hechos jurídicos, comprendidos a todos aquellos acontecimientos naturales o del hombre que al realizarse producen consecuencias jurídicas. Determina que son hechos jurídicos porque sin intervenir la voluntad del hombre para producir consecuencias, ellas se producen. En cuanto participa la voluntad del hombre para crear, transmitir, transferir y extinguir derechos y obligaciones, reciben el nombre de actos

jurídicos, y se les define como aquellos hechos voluntarios ejecutados con intención de realizar las consecuencias jurídicas.¹¹

En este sentido, lo hechos, actos, situaciones o acontecimientos que hacen se produzca la obligación de pagar el impuesto, es un hecho jurídico, porque, si bien es cierto intervienen la voluntad de las personas; pero la misma no lleva la intención de producir esa obligación, es decir, pagar impuestos.

A este hecho jurídico en materia fiscal se le denomina de muy diversas formas, si esta enunciado en la ley como hipótesis jurídica o normativa, se le conoce como un hecho imponible y si es la conducta del individuo que se encuentra en la norma jurídica, es decir, la realización de la hipótesis jurídica por parte de cualquier sujeto se le conoce como hecho generador.

Ahora bien, para que cualquier persona concreta tenga la obligación de pagar la suma de dinero que manda la hipótesis, es necesario que esa persona la concrete en la realidad que incida que celebre por ejemplo una compraventa, que perciba el sueldo o que fabrique determinado artículo o que cobre el dividendo; es en ese momento que podemos hablar del hecho generador de la obligación tributaria.¹²

Es entonces que el legislador al plasmar en la ley los conceptos, situaciones jurídicas y de hecho, lo hizo tomando en cuenta la naturaleza del hecho o acontecimiento, los cuales le sirven de base para establecer las hipótesis normativas que su causación generan la obligación de pagar

¹¹ Vid. Rafael Rojina Villegas, Derecho Civil Mexicano. Tomo Quinto Volumen I, 5ª. Ed. México 1985, Editorial Porrúa, p. 84.

impuestos. Dicho en otras palabras el hecho generador de la obligación tributaria puede consistir en la celebración de un contrato o la obtención de riqueza. El primero será una situación jurídica, por que es una figura jurídica regulada por el derecho civil y conforme a el se deben de celebrar, conocida como acto jurídico. El segundo será una situación de hecho, por que no se encuentra regulado por algún ordenamiento jurídico, mas que por la legislación fiscal, pero solamente como una causa que origina el pago de impuestos.

¹² Vid. Francisco Sergio de la Garza., Op. Cit. p. 409.

CAPITULO 2.
LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y
DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES DE LAS
AUTORIDADES FISCALES

2.1. Rectificación de errores aritméticos en las declaraciones.

2.2. Requerimientos para exhibir contabilidad, datos, documentos o informes.

2.3. Practica de visitas domiciliarias.

2.4. Revisión de dictamen sobre estados financieros.

LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

2.1. Rectificación de Errores Aritméticos en las Declaraciones.

Dentro de las facultades de comprobación y determinación de contribuciones, de las autoridades fiscales, tenemos primeramente a la facultad de estas para la rectificación de errores aritméticos en las declaraciones, siendo su fundamento el artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que en su parte relativa dispone lo siguiente:

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

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

De lo anterior podemos entender que la autoridad fiscal esta plenamente facultada para rectificar los errores aritméticos u omisiones que aparezcan en los documentos presentados ante ella, documentos que guardan una especial importancia, que aunque el Código los llama declaraciones solicitudes o avisos en forma general los podemos llamar a todos “declaraciones”, ya que en ellos el contribuyente expresa diversa información entorno a su situación fiscal.

El jurista Sergio Francisco de la Garza define a la declaración “como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador del crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos además de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.”¹³

De la definición transcrita podemos observar que la obligación de presentar declaraciones es a cargo del contribuyente el cual informa su capacidad contributiva e inclusive determina créditos fiscales a favor del fisco.

Sin embargo, al poder determinar el gobernado sus contribuciones no siempre lo hace de la forma correcta, es entonces que el legislador facultó a las autoridades para poder revisar los documentos en comento, y en su caso para formular liquidaciones o determinaciones adicionales.

¹³ Vid. Francisco Sergio de la Garza. Op. Cit. p. 569.

Efectivamente, dentro de las declaraciones que le formulan los gobernados a las autoridades fiscales, pueden encontrarse que estas contienen errores aritméticos u omisiones, los cuales podrían parar en perjuicio de la recaudación; es decir, un mal calculo como puede ser una suma, resta o división puede dar como resultado el que la determinación de contribuciones sea inferior a la que realmente se tiene obligación, dando como consecuencia un perjuicio a la colectividad ya que si disminuye la recaudación se tendrá menos numerario para satisfacer el gasto público, lo mismo pasa si se presentan las declaraciones con omisión de datos en relación a las actividades económicas del sujeto pasivo.

Por lo que si el fisco al practicar su revisión encuentra motivos como los anteriormente expuestos esta plenamente facultado para liquidar una posible omisión de contribuciones.

Por su parte el Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado sobre la facultad de rectificación de errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones, expresando que:

“FACULTAD DE RECTIFICAR ERRORES ARITMETICOS QUE APAREZCAN EN LAS DECLARACIONES.- ALCANCE DE SU EJERCICIO.-El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las facultades con que cuentan las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales, y su fracción I contiene la relativa a la de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; y al ejercerla la autoridad debe constreñirse a verificar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrolladas por el contribuyente para constatar si los resultados obtenidos por éste y manifestados, son o no la verdad

real; porque si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal citado, cuyo ejercicio si permite determinar dichas diferencias. (1)''

Juicio No. 100(A)-I-53/96/1049/94.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de agosto de 1996, por unanimidad de 4 votos.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretaria: Lic. Nora Elizabeth Urby Genel. (Tesis aprobada en sesión de 18 de octubre de 1996). 11

En esta tesis, tenemos que si bien es cierto que la autoridad cuenta con esta facultad también lo es que la autoridad se deberá de limitar a la revisión de los documentos o declaraciones, pues si quiere determinar diferencias entre lo declarado y lo causado por el administrado, deberá hacer uso de otra u otras facultades de revisión y determinación, como lo puede ser una visita domiciliaria, pues la facultad en estudio únicamente se limita como se nombre lo dice a la rectificación de errores aritméticos en las declaraciones.

2.2. Requerimientos para exhibir contabilidad, datos, documentos o informes.

Esta facultad la encontramos establecida en el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y consiste en la posibilidad de la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la

contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran; facultad conocida también da como revisión de gabinete que esta regulada en el artículo 48, del ordenamiento jurídico antes mencionado.

Esta facultad es una forma de comprobación y de determinación de contribuciones.

La solicitud o requerimiento de la contabilidad, datos, documentos o informes para su revisión, se notificara en el domicilio del contribuyente sujeto a esta facultad, en la cual se indicará el lugar y el plazo en le cual se deben proporcionar los informes requeridos y a su vez estos deberán ser proporcionados por el interesado o su representante legal; en consecuencia de la revisión hecha a los particulares, las autoridades fiscales formulan un oficio de observaciones, en el cual harán constar los hechos u omisiones que hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente o responsable solidario, teniendo la posibilidad el gobernado de desvirtuar los hechos u omisiones imputados, aportando las pruebas que los desvirtúen, contando con un plazo para ello de veinte días contados partir del día siguiente a aquel en surta efectos la notificación del oficio de observaciones o en consecuencia de no hacer valer este derecho se tendrán como consentidas la imputaciones.

Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario la conclusión de la revisión practicada, de lo contrario se procederá a emitir una resolución liquidatoria de un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Es importante advertir que la facultad contenida en el artículo 42 fracción II, del Código Fiscal de la Federación es diversa a la de una visita domiciliaria, por lo que el gobernado no tiene porque sujetarse a las incomodidades de diligencias por parte de visitadores en su domicilio, al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado en este sentido:

“REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACION.- ES DIVERSO A LAS VISITAS DOMICILIARIAS.- Cuando las autoridades fiscales, en uso de las facultades que le confieren los artículos 42 fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación, requieren a un contribuyente para que exhiba en sus oficinas diversa documentación con el fin de proceder a revisar los impuestos y derechos fiscales a los cuales está sujeto, no se trata de una visita domiciliaria de las comprendidas en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación y en consecuencia, no tiene porqué sujetarse a las reglas establecidas en el Código Tributario en cita para la práctica de esas diligencias.(52)”

Juicio No. 349/93.- Sentencia de 31 de enero de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María de los Angeles Garrido Bello.- Secretario: Lic. Jesús Rodríguez Hernández. 12

2.3. Practica de visitas domiciliarias.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, contempla en su fracción III, como la tercer facultad de comprobación de las autoridades fiscales la practica de visitas domiciliarias.

Las visitas domiciliarias, como su propio nombre lo dice, se practican en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, tomando como domicilio fiscal, lo considerado por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades administrativas para practicarlas deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos.

Las visitas domiciliarias tienen como propósito de que las autoridades administrativas hagan una revisión de su contabilidad, bienes y mercancías, para que puedan constatar, si ha cumplido con sus obligaciones fiscales que le marca la ley.

Por último es importante mencionar que este tipo de facultad es de comprobación y determinación, por lo que se menciona solamente en el presente capítulo, sin profundizar ya que se llevara un estudio más detallado más adelante.

2.4. Revisión de Dictamen Sobre Estados Financieros.

El Código Fiscal de la Federación establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; y sólo en defecto de estos, actúa la autoridad administrativa. Esto es, opera la auto determinación de contribuciones.

Efectivamente, es a cargo de los contribuyentes y no de las autoridades fiscales, la determinación de la cantidad a pagar, de acuerdo con la realización

de los supuestos o hipótesis de hecho que señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, y de cuya realización se genera el gravamen a cargo de los contribuyentes.

Mientras de conformidad con nuestra Carta Magna la autoridad fiscal podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para 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.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación establece a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una serie de facultades de comprobación de cumplimiento de las disposiciones fiscales, entre las que destaca la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales. Esto, toda vez que el propio Código determina la obligatoriedad del dictamen fiscal para unos contribuyentes, y la optatividad del mismo para otros.

En efecto, a pesar de que la Constitución Federal no contempla esta obligación para los contribuyentes, indebidamente en el Código Fiscal de la Federación se establece la misma.

Esta obligación formal excede a la principal, que es la de contribuir al gasto público.

El dictamen de estados financieros que para fines fiscales emite el Contador Público autorizado, en la práctica constituye un instrumento de fiscalización muy útil para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que le permite fiscalizar indirectamente a buen número de contribuyentes a bajo costo operativo, con las ventajas que ello implica en la recaudación.

Ahora bien debemos puntualizar en que consisten los estados financieros dictaminados, a lo que podemos responder que son aquellos documentos que muestran la situación económica de una empresa, la capacidad de pago de la misma, a una fecha determinada, pasada, presente o futura; o bien, el resultado de operaciones obtenidas en un periodo o ejercicio fiscal.

Por su parte el artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación establece a ciertas personas la obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público, entre las que tenemos a grandes rasgos a las personas físicas con actividades empresariales, a las personas morales que obtengan ciertos ingresos superiores al valor de su activo, a las autorizadas para recibir donativos, las fusionadas o escindidas, las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración estatal o municipal y los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país.

De lo anterior observamos que ciertos gobernados tienen la obligación de dictaminar sus estados financieros, con el fin de que respecto a ellos se tenga un mejor control fiscalizador, sin embargo esta obligación estipulada en

ley no es suficiente pues en ocasiones existen irregularidades en los dictámenes formulados, por lo que la ley dotó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el artículo 42 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, de la facultad de revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes para efectos de que la autoridad administrativa tenga la plena posibilidad de revisar los multireferidos dictámenes, para verificar que lo expresado en ellos sea verídico, y en su oportunidad de las observaciones hechas del mismo, si es el caso, determinar créditos fiscales.

Finalmente es importante puntualizar que esta facultad es totalmente diversa a la de una visita domiciliaria y por ende el procedimiento y requisitos son distintos tal y como lo podemos observar del criterio sostenido por el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Febrero de 2000, Tesis: VI.A.38 A página 1112, en el que sostiene:

“REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS POR CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO. LA ORDEN DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN PARA ELLO, Y LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, DIFIEREN EN LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR. De acuerdo con el artículo 42, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, cuentan con diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre ellos la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, y práctica de visitas domiciliarias, ambos provienen del ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, los requisitos legales y

constitucionales que deben reunir las órdenes respectivas, son distintos, en razón de que en la primera, las autoridades hacendarias inician el ejercicio de esas facultades, en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el ejercicio materia del dictamen. sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad del domicilio, en tanto que la orden de visita domiciliaria sí lo afecta, pues se efectúa en su domicilio y tiene como fin revisar su contabilidad, bienes y mercancías, por lo que se deben aplicar las reglas para los cateos, señalando en forma específica los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, atento a lo dispuesto por los artículos 38 del Código Fiscal de la Federación y 16 párrafos octavo y décimo primero de la Carta Magna. En consecuencia, la orden mencionada en primer término es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en tanto que la segunda se rige por los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.”

Revisión fiscal 136/99. Subadministrador de lo Contencioso "1" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla y otros. 2 de diciembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretario: Jesús Ortiz Cortez.

CAPITULO 3. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

- 3.1. Concepto de visita domiciliaria.
- 3.2. Facultad de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias.
 - 3.2.1. Fundamento constitucional.
 - 3.2.2. Fundamento ordinario.
- 3.3. Requisitos y formalidades para la practica de las visitas domiciliarias.
 - 3.3.1. Orden de visita.
 - 3.3.2. Las actas de visita.
 - 3.3.2.1. Acta de inicio.
 - 3.3.2.2. Acta parcial.
 - 3.3.2.3. Ultima acta parcial.
 - 3.3.2.4. Actas complementarias.
 - 3.3.2.5. Acta final de auditoria.
- 3.4. Finalidad de las visitas domiciliarias.

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

3.1 Concepto de visita domiciliaria.

El Magistrado Leopoldo Rolando Arreola, define a visita domiciliaria como el “Procedimiento regulado por el CFF que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio CFF les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.¹⁴

Para dar un concepto de lo que es una visita domiciliaria debemos de remitirnos al artículo 16 de nuestra Constitución Política principalmente, pues es en donde se contempla la facultad de la autoridad administrativa para la practica de las mismas, en efecto en la parte conducente dispone lo siguiente:

“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.”

¹⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo de la P a la Z., 12ª. ed. México, Editorial Porrúa, 1998, p. 3253.

De la transcripción anterior podemos desprender tres elementos básicos:

1. La facultad que se le confiere a la autoridad administrativa para la practica de visitas domiciliarias.
2. La facultad por parte de la autoridad administrativa para exigir la exhibición de libros y papeles (documentos que integran la contabilidad).
3. El objetivo de las visitas domiciliarias es el comprobar si se han acatado las disposiciones fiscales.

De todo lo anterior podemos concluir que una visita domiciliaria es aquella que practican las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero; para verificar mercancía o exigir la exhibición de los documentos integrantes de la contabilidad, con el objeto de verificar si se han cumplido las obligaciones que marcan las leyes fiscales, regulándose su procedimiento por el Código Fiscal de la Federación.

3.2. Facultad de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias.

La facultad de comprobación a través de una visita domiciliaria, es una atribución que le corresponde al poder Ejecutivo Federal, por medio del cual, comprueba si los contribuyentes o los responsables solidarios han cumplido con las disposiciones de carácter fiscal, así como el imponer sanciones, formular denuncias o querellas, cuando se encuentren frente a delitos fiscales.

En esa tesitura la Autoridad Fiscal, está facultada esencialmente como lo estudiamos en el capítulo que antecede a fiscalizar o determinar las contribuciones, esto, mediante las prerrogativas que le otorga el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en efecto a través de la revisión y rectificación de los errores aritméticos, la revisión de contabilidad o llamada también de gabinete, la practica de visitas domiciliarias y la revisión de los dictámenes formulados por contador público autorizado.

La facultad para vigilar el cumplimiento de las disposiciones tributarias, es una actividad que realiza la autoridad fiscal; en cuanto a la practica de visitas domiciliarias, de acuerdo al artículo 21, apartado C, fracción V, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en vigor, compete a las “Administraciones Locales de Auditoría Fiscal” el ordenar y practicar las visitas domiciliarias.

3.2.1. Fundamento Constitucional.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone en el décimo primer párrafo que: “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

De lo anterior se desprende el fundamento constitucional que faculta a la autoridad administrativa para la practica de las visitas domiciliarias, con el fin de comprobar si se han cumplido con las disposiciones fiscales correspondientes.

Ahora bien si se relaciona el párrafo décimo primero anteriormente transcrito y el primero del artículo 16 Constitucional el que reza al siguiente tenor: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.” y tomando en cuenta las reglas prescritas para los cateos consistente en que deberá ser emitida por autoridad competente y de forma escrita, en el que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse al cual se deberá de limitar, señalando el o los objetos que busca y al cierre de la misma se levantará acta circunstanciada en presencia de dos testigos; estaremos en frente del procedimiento y prescripciones Constitucionales a las que la autoridad administrativa deberá de sujetarse para la practica de las Visitas Domiciliarias a los administrados.

3.2.2. Fundamento Ordinario.

Tal y como lo estudiamos en el punto anterior, el artículo 16 constitucional es la fuente de donde parte la facultad de la autoridad hacendaría para practicar visitas domiciliarias.

Asimismo, en el sistema jurídico de nuestro país estamos frente a un sistema de normas de diversos rangos en el que las disposiciones o leyes se

encuentran en un nexo de supra a subordinación. Teniendo como primer plano a nuestra Constitución y por debajo a las leyes federales u ordinarias, la primera regulando todo el sistema jurídico y el segundo consiste en las disposiciones que regulan en lo específico a las prescripciones señaladas en el primero.

En el caso concreto tenemos que la ley específica que regula la práctica de las visitas domiciliarias de carácter tributario es el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42 fracción III, que en su parte que nos interesa preceptúa lo siguiente:

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

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

De la transcripción se desprende la el fundamento ordinario que faculta a la autoridad para la práctica de visitas domiciliarias, así también del artículo 43 al artículo 47 del Código invocado tenemos las formalidades y prescripciones a las que se deberá de sujetar la autoridad para el desarrollo de su facultad de revisión, los cuales serán parte del estudio del presente trabajo y se desarrollarán mas adelante.

3.3. Requisitos y formalidades para la práctica de las visitas domiciliarias.

En nuestro régimen constitucional y concretamente a lo que se refiere a las garantías individuales, se tutelan a favor de los gobernados derechos y prerrogativas de los cuales marcan el límite de la actuación de las autoridades gubernamentales, tal y como quedo anotado anteriormente el artículo 16 es el fundamento Constitucional que contempla la posibilidad de la practica de visitas domiciliarias por parte de las autoridades, asimismo es también tal artículo el que marca los requisitos o formalidades a que debe sujetarse la autoridad, reglamentándose estos en el Código Fiscal de la Federación.

3.3.1. Orden de visita.

Al disponer el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de **mandamiento escrito** de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, se refiere que para que el gobernado pueda ser molestado es necesario que su acto de molestia de la autoridad conste por escrito traduciéndose tal prescripción en lo concerniente a nuestro tema a la orden de visita.

Por su parte el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación dispone que la orden de visita domiciliaria de carácter fiscal además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de tal ordenamiento, se deberá indicar entre otros

requisitos el lugar o lugares donde se efectuará, el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita.

Es decir concatenando el precepto constitucional y ordinario de las ordenes de visita domiciliaria de carácter fiscal, podemos enumerar los siguientes requisitos fundamentales para su constitucionalidad y legalidad:

1. Constar en mandamiento escrito, señalando la autoridad que la emite.
2. Estar fundada y motivada.
3. Ser emitida por autoridad competente.
4. Señalar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita.
5. Indicar el lugar u objeto que debe inspeccionarse.
6. El objeto de la visita.

En atención a lo anterior podemos concluir que la orden de visita domiciliaria o auditoría es un documento que sirve primordialmente para comunicar al contribuyente dicho mandamiento y hacer de tal acto de molestia una delimitación de la facultad de revisión a practicar, pues la autoridad que la

emite queda imposibilitada para exceder de lo señalado en la misma, y modificar su contenido.

3.3.2. Las actas de visita.

Por prescripción Constitucional en la practica de las visitas domiciliarias es obligación de la autoridad revisora, el que levante actas circunstaciadas en presencia de dos testigos, esto con la finalidad de que existan constancias fehacientes de los hechos u omisiones encontrados por el personal de la autoridad exactora durante el desarrollo de su revisión, de lo que podemos deducir que tales actas constituyen documentos públicos de los que de acuerdo con el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación se presumen legales pero que admiten prueba en contrario.

La presunción de validez de tales actos esta fundada en que los auditores del fisco deben de tener los elementos necesarios encaminados a demostrar que su decisión y lo asentado en el acta fue conforme a derecho. Es por ello que los auditores o visitadores deben señalar en sus actas los fundamentos de sus apreciaciones, ya que si se limitaran a hacer simples afirmaciones sin sustento, fácilmente podrían ser desvirtuadas por ilegalidad.

3.3.2.1. Acta de inicio.

El acta de inicio es el documento que en la que constarán los hechos u omisiones que se produzcan como consecuencia del inicio de las facultades de la autoridad fiscales en la practica de una visita domiciliaria.

Para el levantamiento de esta acta se debe de seguir el procedimiento estipulado por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, generalmente su levantamiento es en el domicilio del visitado, no obstante la regla general es que se levante en el domicilio señalado en la orden, pues siendo obligación de los contribuyentes el llevar contabilidad, estos la pueden llevarla en lugar diverso, asimismo no solo se limita esta facultad para su practica en el domicilio fiscal pues la autoridad hacendaría en ejercicio de esta puede revisar mercancías, las cuales en muchas ocasiones se encuentran en bodegas en domicilio diverso que al fiscal.

Una vez que tenemos preciso el lugar del levantamiento de la orden de inicio, debemos tener claro que uno de sus objetivos de su levantamiento es el hacer del conocimiento del gobernado el inicio de las facultades de comprobación y determinación; esto a través de la entrega de la orden de visita domiciliaria, es entonces que podemos mencionar que uno de sus usos, es el ser una acta de notificación de la orden de la visita domiciliaria.

Esto es así, atento de que si al presentarse los visitadores en el domicilio señalado en la orden, no se encontrare el contribuyente visitado o su representante legal, dejen citatorio con la persona que se encuentre para que el visitado o su representante legal los esperen a hora determinada del día siguiente, para recibir la orden de visita; en caso de que este citatorio sea ignorado la diligencia validamente podrá iniciarse con la persona que se encuentre en el domicilio visitado. Es importante mencionar que la visita debe diligenciarse en días y horas hábiles, salvo en las excepciones prescritas por el artículo 13 del Código Tributario Federal.

Cabe hacer la anotación de que dada la trascendencia que implican este tipo de diligencias se ha interpretado que estrictamente, en el citatorio que se deje al interesado o representante legal, con motivo del inicio de las facultades de una visita domiciliaria, se debe anotar en el claramente que es con tal motivo, para que el contribuyente este consiente y se le de la oportunidad de estar presente y atender la actuación que tendrá verificativo el día siguiente hábil, pues si no se hiciera así le deja al particular en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica, al no saber de que se trata el citatorio que practicado, ya que podría pensar que se trata simplemente de la notificación de cualquier otro tipo de acto administrativo que inclusive no tenga gran trascendencia; lo anterior tiene pleno sustento en la jurisprudencia visible a fojas 79 de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 86, 3ª. Epoca. Año VIII, Febrero 1995.

“ORDEN DE VISITA.- EN EL CITATORIO PARA EFECTOS DE SU NOTIFICACION DEBE INDICARSE QUE LA CITA ES PRECISAMENTE PARA LA ENTREGA DE DICHA ORDEN.- Cuando la autoridad con el fin de notificar la orden de visita deja un citatorio al contribuyente para que lo espere a una hora determinada del día siguiente, por no haberlo encontrado en su domicilio, pero no se señala concretamente que esa cita es para que reciba la orden de visita, como lo establece el artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, se incumple con tal formalidad, toda vez que en el dispositivo en comentario expresamente se indica que el citatorio se dejará para tal fin. (74)”

Juicio No. 472/93.- Sentencia de 3 de octubre de 1994, por unanimidad de votos.-Magistrada Instructora: Celia López Reynoso.- Secretario: Lic. Jorge Luis Rosas Sierra.

Igualmente apoya lo expuesto la tesis pronunciada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, visible a fojas 55 de la Revista No. 14 del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Epoca, Año II, Septiembre 1999, misma que a continuación se transcribe:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- EN EL CITATORIO QUE SE DEJE PARA SU NOTIFICACION DEBE SEÑALARSE QUE LA CITA ES PARA SU ENTREGA..- De acuerdo con lo previsto en el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, en el citatorio que se deje en el domicilio del contribuyente, dirigido al mismo visitado o a su representante legal, para efectos de la notificación de la orden de visita domiciliaria, debe señalarse que la cita a una hora y día determinado, es para la entrega de la orden, por lo que si no se hace esta indicación, se incurre no sólo en violación al mencionado numeral sino también a las garantías de seguridad jurídica. No es óbice para llegar a esta conclusión el que los visitadores hayan cumplido con las formalidades establecidas para las notificaciones previstas en los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, ya que debe atenderse a lo dispuesto en la norma legal aplicable al caso específico de la notificación de la orden de visita domiciliaria y no a los que se refieren a las notificaciones de los actos administrativos en general. Luego entonces, al ser la notificación un acto inherente a la orden de visita domiciliaria, en tanto que es con su comunicación al particular que la orden surge a la vida jurídica, y por ende, puede producir efectos legales, si el acto de notificación adolece del mencionado vicio, no puede la orden de visita domiciliaria tener ninguna trascendencia jurídica con lo que se configura la causal de nulidad prevista en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, al dejar de observarse la disposición legal aplicable siendo esta razón suficiente para declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada en el juicio de nulidad, por encontrarse viciada de origen y en atención a lo dispuesto en el diverso artículo 239 fracción II del citado Código.”

Por otra parte los visitadores deben notificar la orden de visita e identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, sin embargo ni nuestra ley fundamental ni la ordinaria indican cuales son los requisitos que debe reunir la identificación de los visitadores, por lo que en este sentido también la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la Jurisprudencia 6/89 al resolver la Contradicción de Tesis denunciada por el Magistrado Lic. Don David Género Góngora Pimentel, Presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo ponente la Ministra Fausta Moreno Flores. Tal Tesis, obra en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número 40, 3a. Epoca, Año IV, abril de 1991, página 16, establece las formalidades para tal efecto deben seguirse, señalando que:

"VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LA PRACTICAN.- Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el ...NOMBRE de quien las expida para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitados y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.(25)."

La entrega de la orden y la identificación del personal de la autoridad hacendaría, constituyen dos actos inmediatamente sucesivos que dependen uno de otro. Asimismo por mandato Constitucional y ordinario, los visitantes requerirán al visitado la designación dos testigos; sin embargo en la practica en muchas ocasiones, el visitado se niega a nombrarlos o los designados no aceptan, en este caso los visitantes los designarán, haciendo constar tales circunstancias en la acta a levantar.

Asimismo, el contenido de está acta de inicio, puede variar en una u otras ocasiones, ya que algunas veces puede contener además de los requisitos antes descritos, algún requerimiento de documentación o de información y en otras el aseguramiento de la contabilidad.

Finalmente, esta acta de inicio de visita domiciliaria en general debe estar debidamente circunstanciada, es decir deben encontrarse incertados en ella todos los hechos u omisiones que tuvieron lugar durante el desarrollo de la diligencia, asimismo debe estar firmada por los que intervinieron en la misma y por último se le entregará una copia al visitado de dicha acta.

3.3.2.2. Acta parcial.

Debemos entender como acta parcial a aquel documento en el que el personal de la autoridad hacendaría hará constar todos y cada uno de los hecho u omisiones encontrados durante el desarrollo de la diligencia de visita domiciliaria.

En efecto durante la practica de visitas domiciliarias a los contribuyentes del fisco, como ya lo estudiamos se comienza con hacer del conocimiento del visitado, el que se encuentra sujeto a la facultad de revisión consistente en una visita domiciliaria, esto, mediante la entrega de la orden respectiva, y por otra puede existir el requerimiento de la exhibición de diversa documentación o información que integra la contabilidad, sin embargo en muchas ocasiones tal documentación no se encuentra preparada o se ubica fuera del domicilio señalado en la orden, por lo que el o los visitantes otorgan un término para la exhibición de la misma; lo que significa que habrá más diligencias como sean necesarias a consideración del personal de la autoridad exactora.

Es entonces, evidente que las diligencias que integran una visita domiciliaria no es una sola, por lo que es necesario el levantamiento de una acta parcial para cada una de ellas por parte de los visitantes, estas actas que para el efecto se levanten deben seguir las formalidades de las notificaciones, designación de testigos, debida circunstanciación, acreditación de personalidad del visitado y firma de los que intervienen en la diligencia.

3.3.2.3. Ultima acta parcial.

La última acta parcial es una de las que tienen gran importancia, pues “cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conocen hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, lo consignan en forma circunstanciada en actas parciales, además de señalar en las mismas los hechos u omisiones que se conocen de terceros; no obstante,

es normal que las autoridades no procedan a consignar las irregularidades en diversas actas parciales, sino que se esperan a detallar todos y cada uno de los supuestos hechos u omisiones hasta la última acta parcial.”¹⁵

En efecto tal y como nos ilustra la anterior explicación, la autoridad revisora en una visita domiciliaria mediante el última acta parcial hace del conocimiento del gobernado, las posibles irregularidades en torno a su situación fiscal, encontradas durante el desarrollo de la misma, para lo cual el Código Fiscal de la Federación dispone en el segundo párrafo de la fracción IV, del artículo 46, el derecho que tiene el visitado para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen lo imputado, así como optar por corregir su situación fiscal, teniendo un término para esto de veinte días, por lo que es lógico que entre el levantamiento de la última acta parcial y la acta final no puede existir una diferencia mayor del término mencionado, pues de lo contrario se dejarías de observar las formalidades del procedimiento fijado en ley y ser susceptible de declararse ilegal el procedimiento fiscalizador, en un juicio de nulidad.

Es importante resaltar el que se tendrán por consentidos los hechos consignados en la última acta parcial si antes del cierre del última acta final el contribuyente no presenta los documentos tendientes a desvirtuarlos o no señale el lugar en que se encuentren, siempre y cuando sea en el domicilio fiscal o lugar autorizado para llevar la contabilidad o no prueba de que tal documentación esta en poder de una autoridad.

¹⁵ Alejandro Martínez Bazavilvazo. Visitas Domiciliarias Fiscales. México, Editorial Tax Editores Unidos, 1999, 124 p.

3.3.2.4. Actas complementarias.

En el primer párrafo de la fracción IV de l artículo 46 del Código Fiscal de la Federación se contempla la posibilidad de que se levanten actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter meramente concreto, sin embargo tal determinación es un poco ambigua, además de que, respecto a las actas complementarias no existe doctrina escrita, por lo que es preciso puntualizar en que consisten estas.

Durante el desarrollo de una visita domiciliaria como ya lo mencionamos se deben seguir ciertas formalidades que se encuentran prescritas en ley, sin embargo en ocasiones en la practica existen por parte del personal de la autoridad hacendaria misiones especiales y dada la delicadeza del ejercicio de esta facultad de revisión se deben levantar actas complementarias. Estas pueden consistir por ejemplo en un acta de aumento o cambio de personal visitador, acta de aportación de datos por terceros, acta de ampliación del termino de la duración de la visita, acta de cambio de autoridad para la practica de la revisión, etc.

En fin, habrá tantas actas complementarias como la peculiaridad de la revisión lo amerite, pues no existe en general (parciales y complementarias) un máximo de actas a levantar.

3.3.2.5. Acta final de auditoria.

El acta final de auditoría constituye otra de las partes fundamentales que integran una visita domiciliaria, sobre todo si consideramos que se levantara

aunque el visitado hubiere o no interpuesto inconformidad en contra del última acta parcial; no debemos olvidar que entre el levantamiento de la última acta parcial y la final debe transcurrir como mínimo para su levantamiento un plazo de veinte días pues durante estos, corre a favor del contribuyente la posibilidad de aportar pruebas o corregir su situación fiscal. Asimismo una vez levantada esta acta final no habrá ya la posibilidad del levantamiento de otra u otras actas parciales o complementarias, sino mediante una nueva orden, pues esta acta constituye el cierre de las facultades de revisión de las autoridades fiscales, tal y como lo sostiene el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, en la tesis 811 visible en el apéndice de 1995, Octava Epoca, Tomo III, Parte TCC página 619, que a la letra indica:

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

- Revisión fiscal 8/91. Plaza Parisina, S. A. 17 de mayo de 1991. Unanimidad de votos.
- Revisión fiscal 23/91. Agustín Santillana Zaragoza. 22 de agosto de 1991. Unanimidad de votos.

- Revisión fiscal 3/92. Vicente Muñoz Huerta. 20 de febrero de 1992. Unanimidad de votos.
- Revisión fiscal 15/91. Francisco Javier Ralero Rivera. 13 de agosto de 1992. Unanimidad de votos.
- Revisión fiscal 22/92. La Covadonga Lanera, S. A. 1o. de octubre de 1992. Unanimidad de votos.

Precisamente esta acta final deberá ser levantada durante el plazo que preceptúa el numeral 46-A del Código Fiscal de la Federación, para concluir visitas domiciliarias, es decir, a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación (entrega de la orden de visita) hasta el levantamiento de la acta final debe de existir un plazo máximo de seis meses, salvo las excepciones que describe el propio artículo en cita, las cuales formaran más adelante parte del presente trabajo.

El levantamiento de esta acta final normalmente sigue las mismas formalidades prescritas que para el levantamiento de cualquier otra acta integrante de la visita domiciliaria, sin embargo existe una peculiaridad consistente en lo que estipula la fracción VI, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que reza de la siguiente manera:

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

VI. Si en el cierre del acta final de 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 levantara ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores

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

El precepto transcrito señala las formalidades para el cierre del acta final, es decir solo para la firma de la misma, lo que sin duda pasa por alto lo dispuesto por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, pues es de explorado derecho que el visitado o la persona con quien se entiende la visita domiciliaria tiene derecho a estar presente durante el desarrollo de todas y cada una de las actas que para el efecto se levanten incluyendo claro la final, por otra parte de igual forma es nugatorio de la garantía de seguridad jurídica el precepto en cuestión, ya que faculta a los visitadores que sin más, señalen en por mutuo propio que los testigos se negaron a firmar, para evadir las garantías que tutelan al gobernado. “Carece, pues, de sólidos fundamentos constitucionales la disposición que comentamos, dado que desde el punto de vista de la Ley Fundamental los visitadores no pueden actuar sin estar asistidos, por lo que esa protección no puede quedar burlada mediante el subterfugio legal materia de examen, de manera que un acta levantada en estas circunstancias resulta irrita..¹⁶

¹⁶ Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala VALLEJO. Las Visitas Domiciliarias De Carácter Fiscal. 2ª. Edición, México, Editorial Themis, 1997, p. 283 y 284.

3.4. Finalidad de las visitas domiciliarias.

La finalidad de las visitas domiciliarias es el comprobar y verificar si el administrado o sujeto pasivo ha cumplido con las disposiciones de carácter fiscal a las que esta sujeto y luego si es el caso proceder a la cuantificación de su deuda.

Efectivamente la finalidad de tal facultad de revisión y determinación es meramente fiscalizadora, para que se cumpla el objetivo primordial de la razón de ser de las cargas fiscales, que es el de cubrir el gasto público, para lograr alcanzar el bien común.

CAPITULO 4. PLAZO PARA LA CONCLUSIÓN DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

4.1. Concepto.

4.2. Necesidad de la existencia de un plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias.

4.3. Plazo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

4.4. Antecedentes del artículo 46-A- del Código Fiscal de la Federación.

4.5. Contribuyentes respecto de los cuales no hay término para la conclusión de una visita domiciliaria, violación a la garantía de igualdad.

4.6. Perjuicios causados al gobernado por la practica de la visita domiciliaria, en la que no hay un término para su conclusión, violación a la garantía de seguridad jurídica en el domicilio.

PLAZO PARA LA CONCLUSIÓN DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

4.1. Concepto.

Para lograr llegar a formular un concepto de “plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias” primeramente debemos de dar el de cada una de las palabras que lo integran.

Según el derecho argentino “Existirá plazo cuando se supedite la exigibilidad o extinción de un derecho al acaecer de un acontecimiento y cierto.”¹⁷ Por su parte nuestro Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y Para Toda la Republica en Materia Federal en su artículo 1953 establece: “Es obligación a plazo aquella para cuyo cumplimiento se ha señalado día cierto.”

Ahora bien el Diccionario de la Lengua Española define a conclusión como “Fin y terminación de una cosa”.¹⁸

Debemos entender como visita domiciliaria a aquella que practican las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero; para verificar mercancía o exigir la exhibición de los documentos integrantes de la contabilidad, con el objeto de verificar si

¹⁷ Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXII, Peni-Pres, Editorial Driskill, S.A. de C.V., 1997, p. 365.

¹⁸ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 21ª ed., Editorial Espasa Galpe, S.A., 1992, p. 375.

se han cumplido las obligaciones que marcan las leyes fiscales, regulándose su procedimiento por el Código Fiscal de la Federación.

En esa tesitura debemos de entender por plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias al término o tiempo señalado para poner fin a la revisión que con motivo de una visita domiciliaria se ejercen en el domicilio del gobernado, por parte de las autoridades fiscales.

4.2. Necesidad de la existencia de un plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias.

La necesidad de la existencia de un plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias surge de los artículos 14, 16, 17 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los que consagran las garantías de legalidad y seguridad jurídica. Efectivamente, el indicado numeral 14 de nuestro texto fundamental dispone:

ART. 14. (Primer párrafo). "Nadie puede 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."

Por su parte el diverso 16 establece en lo conducente dispone que:

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

En adición a lo anterior, el numeral 20 fracción VIII de la propia Constitución establece, respecto de todo procesado en materia penal, que el mismo:

"VIII.- Será juzgado antes de cuatro meses si se tratare de delitos cuya pena máxima no exceda de dos años de prisión y antes de un año si la pena excediere de ese tiempo, salvo que solicite mayor plazo para su defensa".

Finalmente, el artículo 17 Constitucional establece en lo conducente lo siguiente:

"Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia prohibidas las costas judiciales".

En los preceptos antes indicados se consagra diversas garantías que nutren todo procedimiento, jurisdiccional o administrativo, inclusive aquellos que per se, implican un acto o actos, de molestia, en perjuicio de los particulares. Dichas garantías atingentes a la legalidad, a las formalidades esenciales del procedimiento, a la audiencia, a la resolución en breve término y que concurren necesariamente en todo proceso se traducen en lo siguiente: La instauración de juicio previo al acto de privación; que dicho proceso o juicio se siga ante autoridad o tribunal competente, previamente establecidos; el cumplimiento de la observancia de las formalidades procesales esenciales; la emisión de resolución decisoria, jurisdiccional o administrativa, ajustada a las leyes vigentes con antelación a la causa que origine el proceso, decisión que debe producirse en forma pronta y expedita, y con la que se ponga fin al

procedimiento. Concurriendo todas esas garantías en todo proceso, es evidente que existe una infracción Constitucional en perjuicio del particular al controvertirse cualquiera de los supuestos antes mencionados.

Sin lugar a duda, el gobernado encuentra, en los preceptos constitucionales invocados una verdadera y sólida protección a sus bienes jurídicos integrantes de su esfera subjetiva de derecho.

En concordancia con lo anterior, La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en multitud de tesis, que un juicio reunirá en su desarrollo las formas esenciales del procedimiento, si las leyes que lo organizan reúnen éstos requisitos fundamentales:

Primero.- el que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de que prospere la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas;

Segundo.- Que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad;

Tercero.- que cuando se agote la tramitación, se de oportunidad a los interesados para presentar alegaciones; y

Cuarto.- que el procedimiento concluya con una resolución que, dictada en forma pronta y expedita, decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.

Todos estos imperativos generados en la exegénesis Constitucional rigen no sólo los procedimientos judiciales sino también los administrativos, ya que las determinaciones administrativas de las autoridades, normalmente requieren para su formación, el estar precedidos de una serie de formalidades que no solo dan al autor del propio acto los elementos e información necesarios para guiar su decisión sino que al mismo tiempo, constituyen una garantía de que la resolución que se dicte de modo alguno será arbitrario sino de acuerdo con las normas legales, incluso Constitucionales, consignadas en favor de los gobernados.

En ese sentido, tanto los procedimientos judiciales como los administrativos (me refiero a aquellos donde hay afectaciones a los particulares ya que existen procedimientos administrativos que no tienen carácter imperativo) están dominados por la necesidad de dar intervención a los particulares cuyos derechos puedan ser afectados por la sentencia judicial o la decisión autoritaria relativa al acto administrativo en cuestión.

Desde luego, tanto los procedimientos administrativos como los judiciales responden a necesidades diversas por los cuales no pueden equipararse en términos absolutos partiendo de la base de que, regularmente, en el procedimiento administrativo el Estado actúa en una relación de poder, frente al administrado. Sin embargo, existe una clara tendencia reconocida en las naciones civilizadas donde las leyes, con mayor fuerza imponen a la autoridad la observación cada vez más fiel de las formalidades tutelares que inspiran el procedimiento judicial.

Conjuntando lo anterior, en nuestro régimen legal se han organizado procedimientos especiales adecuados al acto que ha de realizarse, que si bien se separan de los moldes cristalinos del procedimiento judicial, se ven influenciados de sus principios rectores, los que se recogen en las leyes, cada vez con mayor ímpetu.

Dicho lo anterior es oportuno recalcar que el procedimiento de fiscalización, liquidación de créditos fiscales, notificación y cobro, está organizado, en el Código Fiscal de la Federación, sobre bases impuestas por la razón derivadas de la necesidad de lograr una organización justa y garantizadora de que las leyes fiscales se aplicarán exactamente, a fin de evitar la arbitrariedad en perjuicio de los contribuyentes, quienes, como proveedores de los recursos que sostienen las instituciones nacionales, son merecedores de la más estricta protección.

En tratándose del procedimiento fiscalizador que priva en una visita domiciliaria, y que desde luego antecede al proceso de defensa en sede administrativa, (hoy exclusivamente recurso de revocación) así como al proceso contencioso administrativo de anulación (que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación) el Código Tributario Federal ha establecido, en ley, una serie de etapas conformadas de específicos actos, del todo formales, que se traducen en la salvaguarda del interés del contribuyente estando contemplados en los artículos 38, 44, 45, 46, y 46-A, del mencionado ordenamiento, actos que anteceden al determinatorio de contribuciones y con los cuales concluye la fase fiscalizadora, dando origen, previo el acto de liquidación, al proceso contencioso, o al del cobro a través de la facultad

económico-coactiva, para el caso en que el contribuyente omite el pago voluntario de la contribución observada.

Sin embargo, existen dentro de la secuela del procedimiento fiscalizadorio que se produce vía de una visita domiciliaria, así como en otros procesos administrativos, aspectos no regulados, por la Ley, fenómeno explicable, dentro del derecho administrativo y desde luego en el fiscal, pues estas esferas, a diferencia de otras ramas del Derecho tan bien acabadas como el derecho civil, se transforman a velocidad acelerada lo que genera todo tipo de imprecisiones que limitan la noción cabal de sus conceptos, por demás complejos y rígidos. Contribuye a ello, el hecho de que convergen en estas ramas jurídicas, diversas disciplinas (en el caso del derecho fiscal, la técnica contable, la economía, el derecho presupuestal, el financiero etc.)

En este sentido, la labor de los Tribunales ha sido invaluable puesto que a través de sus fallos han cubierto lagunas, e incluso, en un gran número de casos, sus criterios se han incorporado al texto de las leyes por el propio legislador lo que a contribuido al perfeccionamiento de los Estados de Derecho; en este sentido es el caso del de la adición del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, misma que fue hasta el año de 1995, en donde se contempla ya un plazo para el desarrollo y conclusión de las visitas domiciliarias, reforma que calmo la inquietud de los causantes ya que estaban sujetos al arbitrio de la autoridad hacendaria la conclusión de la mencionada facultad de revisión, lo que sin duda viola las garantías individuales consagradas por los artículos 14, 16, 17 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que ya hemos estudiado en su parte conducente, sin embargo dicha determinación no fue extensiva para todos los causantes, ya que

determino excepciones, que sin lugar a dudas sigue siendo violatorio de los artículos constitucionales en cita.

Sin embargo el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación no establezca un plazo para la conclusión de la visitas domiciliarias, no debe significar que la autoridad pueda extender a su arbitrio el cumplimiento de su obligación porque ello implicaría afirmar que el objetivo del procedimiento fiscalizador, que no es sino el comprobar si los sujetos pasivos de la relación jurídico fiscal, han acatado las normas legales que les imponen obligaciones con el fisco, no se llevara a cabo por el mero capricho de quien tiene ese deber a cargo, y que por tanto puede extenderse la visita a través de la imposición ad infinitum de diversas cargas. Igualmente es inaceptable que la seguridad domiciliaria, la esfera psíquica, entre otros valores pueda vulnerarse ad libitum de la autoridad

Por lo que la determinación del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación evidentemente resulta discriminatorio e inconstitucional, ya que la exclusión que hace la ley respecto de ciertos contribuyentes, no supone de modo alguno que los mismos carezcan de protección alguna y que por ende, tratase de visita domiciliaria pueda extenderse *persecula seculorum*, y *ad libitum* de la autoridad.

Así lo ha interpretado el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, en la tesis visible a fojas 621 y 622 del Semanario Judicial

de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de noviembre de 1995.
Tomo II Novena Epoca y que a continuación se transcribe:

“VISITAS DE AUDITORIA, PLAZO PARA LA CONCLUSION DE LAS, POR LAS AUTORIDADES FISCALES.- Con anterioridad a la vigencia del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, la legislación tributaria no establecía un plazo límite para que las autoridades hacendarias concluyeran las visitas de auditoría a los contribuyentes, de ahí que la jurisprudencia haya señalado el de un año, como plazo razonable para la conclusión de dichas visitas. Ahora bien, el mencionado Decreto en el artículo 46 A determinó para el efecto señalado, un plazo máximo de nueve meses a partir de que se les notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, sin embargo, del texto de dicho precepto en relación con el artículo segundo transitorio del propio Decreto, se desprende que el indicado plazo de nueve meses no es general, sino que se establecen una serie de excepciones, en cuyos casos no se precisó un plazo terminal para la conclusión de las auditorías fiscales, de ello se sigue que, tratándose de contribuyentes ubicados en los supuestos especiales (caso de la quejosa) las autoridades tributarias puedan, como se previene en el citado numeral "continuar con dicha visita o revisión, sin sujetarse a la limitación antes señalada" (sic). Consecuentemente, como la nueva normatividad en nada modifica la situación de los contribuyentes ubicados en las hipótesis especiales, resulta obvio que para ellos DEBE SEGUIR PRIVANDO EL CRITERIO CONSISTENTE EN QUE LA AUDITORÍA SE FINIQUITE EN UN TIEMPO RAZONBLE, QUE ESTE TRIBUNAL COINCIDENTE CON EL CRITERIO ESTABLECIDO, ESTIMA DEBE SER EL DE UN AÑO, CON EL PROPÓSITO DE NO DEJAR INDIFINIDAMENTE EN ESTADO DE INSEGURIDAD JURÍDICA A LOS CONTRIBUYENTES.”

4.3. Plazo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

El plazo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, para la conclusión de las visitas domiciliarias practicadas a los contribuyentes de acuerdo con el primer párrafo del precepto en cita es el siguiente:

ART. 46-A. C.F.F.- “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. 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 términos 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 podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.”

De la anterior determinación se desprende en primer lugar que las autoridades fiscales deberán de concluir una visita domiciliaria, en un plazo máximo de seis meses, contados a partir de la notificación del inicio de sus facultades, es decir desde el momento de la entrega de la orden respectiva; sin

embargo la segunda parte del párrafo transcrito contempla a cinco excepciones, donde señala que la practica de estas facultades de revisión no estará sujeta a temporalidad alguna para su conclusión, en el caso de los contribuyentes indicados en las hipótesis previstas, esta parte es en donde se estima que existe una problemática jurídico-social.

4.4. Antecedentes del artículo 46-A- del Código Fiscal de la Federación.

Con anterioridad al año de 1995, no existía plazo para que concluyesen las visitas domiciliarias. Es decir no había limite o plazo legal para que la autoridad, terminara el examen de la contabilidad y demás documentación del causante, lo que se traducía en un notorio estado de incertidumbre, entre otros aspectos, por lo que hacía a la afectación a la esfera domiciliaria del gobernado.

Al impugnarse en amparo la anterior omisión legal, en relación a las visitas domiciliarias se emitieron los siguientes criterios:

“VISITAS DOMICILIARIAS, UN AÑO ES PLAZO MAS QUE RAZONABLE PARA LA CONCLUSION DE LAS.- Aún cuando el constituyente de 1917 dejó al Legislador Común determinar la duración de las visitas domiciliarias realizadas por las autoridades fiscales y el Congreso de la Unión no ha legislado en relación con el tema, este Tribunal Colegiado estima que transcurrido más de un año, desde el momento en que aquéllas se inician, dicho plazo es más que razonable para su conclusión y elaboración del acta correspondiente, máxime cuando la autoridad hacendaría está en aptitud legal, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 55 y

58 del Código Fiscal de la Federación de estimar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes en caso de que se opongan u obstaculicen el desarrollo de las facultades hacendarias de comprobación.”

Semanario Judicial de la Federación pagina 534 del Tomo V, segunda Parte I, correspondiente a enero-junio de 1990. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Ponente Guillermo Ortiz Mayagoitia.

“AUDITORIA FISCAL, PLAZO DE UN AÑO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE INICIA LA VISITA DOMICILIARIA ES SUFICIENTE PARA LA CONCLUSION Y ELABORACION DEL ACTA DE LA.- La circunstancia de que la responsable prolongue de motu proprio por tiempo indefinido la visita domiciliaria se traduce en un acto de molestia entendiéndose por ésta no sólo la que ocasiona por la práctica de la auditoría en las instalaciones de la quejosa, sino también el quedar sujeto a aquélla a proporcionarle información a las aclaraciones que estime pertinentes bajo la orden reclamada de tal suerte que ante la circunstancia por una parte, de que esta situación no puede prolongarse por tiempo indefinido (sin motivo que la justifique) y por la otra que ningún precepto del Código Fiscal de la Federación se ocupa de esta hipótesis, este Tribunal estima que el plazo de un año a partir del momento en que se inicia la visita en comento es más que razonable para la conclusión y elaboración del acta correspondiente.”

Semanario Judicial de la Federación, página 360, Tomo III agosto de 1993. Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, ponente: Angel Suarez Torres.

Igualmente la tesis de propio Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito visible en el Semanario Judicial de la Federación Tomo V, Segunda Parte I, enero-junio de 1990 página 531 y que a continuación se transcribe:

“VISITAS DOMICILIARIAS. A LOS ADMINISTRADORES FISCALES FEDERALES LES ATAÑE VERIFICAR QUE LA DURACION DE LAS MISMAS SEA RAZONABLE.- El artículo 129 apartado a) fracción XV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece entre otras, la facultad de las administraciones fiscales federales de dirigir a los auditores, inspectores, verificadores, notificadores y ejecutores que les sean adscritos, lo cual conduce a la conclusión de que, así como les atañe ordenar las visitas domiciliarias, también les corresponde, por lo menos, verificar que su duración esté dentro de lo razonable.”

Dichos precedentes dieron lugar a que se adicionara el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, para el ejercicio de 1995, y donde se establece que se deberán concluir las visitas domiciliarias, dentro del plazo de nueve meses. Igualmente se establece que si no se levanta acta final de visita, o no se notifica el oficio de observaciones o en su caso el de conclusión de revisión, dentro de los plazos mencionados, se entenderá concluida en esa fecha quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Lo anterior es así, pues el Ejecutivo Federal a través de la iniciativa de Ley Miscelánea presentada para el año de 1995, propuso la adición del artículo 46-A del Código Federal de la Federación, explicando en su exposición de motivos lo siguiente:

“Se propone a esta H. Legislatura establecer un plazo máximo en el que se deberán y concluir las visitas domiciliarias, ya que

actualmente no existe un límite para su conclusión, lo que provoca inquietud entre los contribuyentes al no saber si han cumplido adecuadamente sus obligaciones fiscales. Por lo anterior, se propone establecer un límite de nueve meses contados a partir de que se notifique al contribuyente la orden correspondiente y, en su caso dos prórrogas de igual extensión las cuales deberán ordenarse por funcionarios superiores en jerarquía a aquellos que están efectuando la visita. Cabe señalar que se establecen diversas excepciones para la conclusión de las visitas domiciliarias, las cuales toman en consideración las características de los contribuyentes, ya sea en razón de sus ingresos o del volumen de sus operaciones, casos en los cuales no es posible establecer un plazo específico para la terminación, por los motivos antes mencionados.”

4.5. Contribuyentes respecto de los cuales no hay término para la conclusión de una visita domiciliaria, violación a la garantía de igualdad.

Como lo hemos venido estudiando el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, es el precepto legal que contempla la duración de la practica de una visita domiciliaría, determinando que tal facultad deberá concluir dentro de un plazo máximo de seis meses, sin embargo no se sujetarán las autoridades hacendaría a dicho término cuando se trate de visitas practicadas a los siguientes contribuyentes:

“...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 términos consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley...”

De esta segunda parte del primer párrafo del artículo 4-A, del Código Fiscal de la Federación, se desprenden cinco excepciones en las que las visitas practicadas no se sujetarán a ningún termino para su conclusión, siendo las siguientes:

1. En relación a lo contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, debido al tiempo que lleva el hacer todos los tramites de contacto, para conseguir la información deseada.
2. En el caso de que la autoridad fiscal, se encuentre 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, en efecto, respecto a contribuyentes que celebran operaciones con partes residentes en el extranjero, para que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de

contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, cuya documentación, deberá de satisfacer los datos que exigen esas disposiciones.

3. Cuando la autoridad aduanera se encuentre llevando verificación de origen de exportadores o productores de otros países, de acuerdo con los tratados internacionales celebrados por nuestro país; esto con el propósito de verificar con autenticidad el origen de las mercancías extranjeras introducidas a México, pues en ocasiones los contribuyentes mienten en relación a esto para evadir cuotas más altas que deben pagar.
4. Respecto a los integrantes del sistema financiero, que de acuerdo con el último párrafo de la fracción III, del artículo 7B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se comprenden a: las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos de retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado que residen en México o en el extranjero.
5. Respecto a aquellos administrados que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la Ley de Impuesto Sobre la Renta; entendiéndose por consolidar a la combinación de dos o más empresas, lograda por la transferencia de sus activos netos a una nueva corporación organizada con tales

finés, además de la preparación de un balance general consolidado o de otro estado financiero consolidado de las empresas relacionadas (no es lo mismo que una fusión), es decir las empresas integrantes de la consolidación convierten las obligaciones de vencimiento actual en un préstamo a largo plazo.¹⁹

De lo anterior podemos inferir que efectivamente, las cinco excepciones de las que hablamos comprenden a contribuyentes respecto de los cuales existe una mayor complejidad en su actividad económica, sin embargo no debe perderse de vista que respecto a ellos las leyes fiscales son más rigurosas, pues generalmente todos están obligados a dictaminarse, de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, además que de acuerdo con el diverso 55, del ordenamiento legal en cita, las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, actividades y actos por los que deba pagar contribuciones cuando se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación, cuando no presenten los libros y registros de contabilidad; la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones; no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales; omitan registros de operaciones, ingresos o compras, así como la alteración del costo por más del 3% sobre los declarados en ese ejercicio; registros de compras, gastos y servicios no realizados o no recibidos; omisión o alteración en el registro de existencias de inventarios; o que no cumplan con su obligación de valuarlos; no se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para

¹⁹ Vid. Stephany Paola, Diccionario de Contabilidad, México, 1996, p. 82 y 83.

el que fueron instalados; así como si se advierte otra irregularidad en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

En adición a lo anterior la autoridad hacendaria cuenta con la facultad de embargar precautoriamente al visitado cuando se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de la visita domiciliaria e inclusive sancionar el incumplimiento de requerimientos que se formulen, mediante multas. Por lo que la autoridad hacendaria de una u otra forma tiene un mayor control fiscalizador sin que sea obstáculo el que se establezca un término razonable definido para la conclusión de las visitas domiciliarias.

Ahora bien si nos remitimos al artículo 1º de nuestra Carta Magna en el que dispone: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.” Se refiere a que toda persona tiene la capacidad, goce y ejercicio de las diversas garantías individuales específicas que consagra la Constitución en sus respectivos artículos.

Efectivamente el artículo en comento regula a la garantía de igualdad comprendiéndose a esta como, en que varias personas, en número indeterminado, que se encuentren en una determinada situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado.²⁰ Sin embargo tal garantía no es observada por las autoridades fiscales, cuando ordenan y practican visitas domiciliarias en las que no existe un término para

su conclusión, esto es así, ya que se excluye a determinados contribuyentes, con el pretexto de que es más complicado y por tanto retardado en tiempo el uso de las facultades de comprobación y determinación; si bien es cierto de que es más tardado en tiempo y de acuerdo al principio general de derecho de que no se puede tratar igual a los desiguales, ello no implica el que se dejen de observar las garantías consagradas a favor de todos los gobernados, pues al hacerlo, esta integrando elementos diferenciadores.

Es decir, no toda desigualdad de trato supone una infracción a los preceptos antes indicados, sino solo aquella que tenga su génesis en elementos diferenciadores, consagrados en la Ley, arbitrarios o que carezca de fundamento racional, elemento que sin duda se encuentra en las ordenes y practica de visitas domiciliarias en las que no existe un término para su conclusión, pues se evidencia el trato de unos individuos con otros.

Cabe agregar que ello es así, toda vez que si la autoridad administrativa correspondiente considera que es muy difícil y tardado en tiempo la revisión de la contabilidad respecto a los administrados que se encuentran en la excepción a la regla del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, esta misma autoridad está facultada por el mismo artículo en cita, a ampliar por dos periodos de seis meses el término de su visita, traduciéndose tal circunstancia en que la autoridad puede validamente practicar sus facultades en el domicilio del gobernado hasta por el periodo de 18 meses, tiempo que se estima adecuado y suficiente, por lo que no hay necesidad de exclusión

²⁰ Vid. Ignacio Burgoa O. Las Garantías Individuales, 31ª. Ed., México, Editorial Porrúa, 1999, p. 251.

respecto algunos u otros, pues esto implicaría como le venimos un elemento diferenciador, contrario a la garantía de igualdad.²¹

4.6. Perjuicios causados al gobernado por la practica de la visita domiciliaria, en la que no hay un término para su conclusión, violación a la garantía de seguridad jurídica en el domicilio.

Como se estudio en el punto anterior uno de los perjuicios que causa la practica de una visita domiciliaria en la que no existe un término definido para su conclusión, es el agravio que se le causa al gobernado al violentarse su garantía individual de igualdad, pues el hecho de que respecto a unos contribuyentes, la facultad de revisión de sus obligaciones fiscales, es más complicado o más tardada, no debe significar que la autoridad pueda extender a su arbitrio el cumplimiento de su obligación porque ello implicaría un trato diferenciador, pues mientras que a unos se les protege a otros no.

Asimismo, no debemos perder de vista que la autoridad al hacer uso de sus facultades sin marcar un término para la conclusión de sus visitas domiciliarias, deja en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente, pues no se satisface el que el procedimiento concluya con una resolución dictada en forma pronta y expedita, que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse.

Finalmente debemos destacar que con la practica de este tipo de visitas domiciliarias, se viola en adición de las garantías mencionadas, la de

²¹ Vid. Ignacio Burgoa O. Las Garantías Individuales.31ª. Ed., México, Editorial Porrúa, 1999, p. 261.

seguridad jurídica en el domicilio, ya que al no existir término alguno para su conclusión se traduce en un notorio estado de incertidumbre, por lo que hace a la afectación a la esfera domiciliaria del gobernado, implicando con ello afectación a la esfera psíquica, a la tranquilidad y a la intimidad.²²

Efectivamente el constituyente de 1917 al redactar el primer párrafo del artículo 16 Constitucional puso particular énfasis en proteger al gobernado respecto de su domicilio, previendo que nadie puede ser molestado en su domicilio, sino en virtud de mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, lo que sin duda constituye las garantías de inviolabilidad y seguridad jurídica del domicilio.

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

El artículo 29 y 33 del Código Civil para el Distrito Federal, establece lo siguiente:

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

²² Vid. Ignacio Burgoa O. Las Garantías Individuales, 31ª. Ed., México, Editorial Porrúa, 1999, p. 592.

“Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.”

A propósito del domicilio, Rafael Rojina Villegas comenta lo siguiente:

“El domicilio es un atributo más de la persona. Se define como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él. De esta definición se desprenden dos elementos: 1º La residencia habitual o sea, el dato objetivo susceptible de prueba directa, y 2º El propósito de establecerse en determinado lugar o sea, el dato subjetivo que no podemos apreciar siempre mediante pruebas directas, pero que si es posible comprobar a través de inferencias y presunciones.”²³

El domicilio de las personas físicas y morales para efectos fiscales se considera en tratándose de las primeras, el local en donde se encuentre el principal asiento de sus negocios, cuando se realicen actividades empresariales, cuando no realicen estas y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades; y en los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades. Por lo que respecta a las personas morales residentes en el país se considerara como domicilio fiscal, el local en donde se encuentre la administración principal de su negocio y tratándose de las residentes en el extranjero, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designe; todo lo anterior de conformidad con el artículo 10, del Código Fiscal de la Federación.

En conclusión debemos de tener plenamente claro que el domicilio es aquel local que utilizan las personas físicas o morales para el desarrollo de su actividad económica, actividad que lógicamente genera riqueza y determina la capacidad contributiva de los sujetos y que en esta medida contribuirán al gasto público, por lo que es indispensable que se le moleste en lo más mínimo, pues si se altera su tranquilidad, privacidad y aspectos psíquicos, se estaría haciendo nugatoria la protección constitucional a favor de este y además al perturbársele obstruiría su actividad, trayendo como consecuencia un déficit en la forma de contribuir al gasto público, delimitando el bien común.

Sin embargo, para efectos de una visita domiciliaria de carácter fiscal, el concepto no se debe circunscribir a la definición legal que nos proporciona el Código Civil, ni tampoco el Código Fiscal de la Federación, por lo que se estiman oportunas las consideraciones que respecto al alcance del término domicilio efectúan los licenciados Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, de la siguiente manera:

“a) No es admisible que la excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio pueda incluir a las “posesiones”, puesto que el precepto constitucional que establece dicha excepción no lo establece así expresamente, de lo que se sigue un disyuntiva: o bien la función inspectora del Estado no puede desarrollarse en lugares diversos al estricto domicilio de las personas, o bien las autoridades deben sujetarse a las condiciones prescritas para las visitas a todos los lugares habitados o susceptibles de serlo, con lo cual resulta inútil la distinción hecha por el Constituyente al mencionar en el penúltimo

²³ Rafael Rojina Villegas. Derecho Civil Mexicano. 6ª. ed. México Porrúa, 1990, p. 485.

párrafo del artículo 16 de la Carta Magna precisamente en el término domiciliarias.

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

c) El texto constitucional habla del ocupante del lugar visitado, expresión de contenido más amplio que las de habitación o residencia, que comprende a toda persona física o moral, que por cualquier título, o aún sin él, detente el sitio de la visita o se encuentre permanente, temporal o accidentalmente en él y tenga de algún modo la disposición, aprovechamiento o custodia del mismo.”²⁴

²⁴ Vid. Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo. *Las Visitas Domiciliarias De Carácter Fiscal*. 2ª. Edición, México, Editorial Themis, 1997, p. 62 ss.

CAPITULO 5. SOLUCIÓN AL PROBLEMA OBSERVADO

5.1. Necesidad de reformar la segunda parte del primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

5.2. Término apropiado.

5.3. Porque se propone este término.

SOLUCIÓN AL PROBLEMA OBSERVADO

5.1. Necesidad de reformar la segunda parte del primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Como lo hemos analizado a lo largo del presente estudio, la autoridad administrativa, deberá de limitarse en las actuaciones que afecten la esfera jurídica de los gobernados a los lineamientos establecidos en la constitución, mejor llamados “garantías individuales”.

Sin embargo, como también se ha expuesto, dentro del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, específicamente en la segunda parte de su primer párrafo, se contempla una hipótesis en la que se deja al arbitrio de la autoridad el fijar el plazo para la conclusión de las visitas domiciliarias, respecto a los contribuyentes ahí señalados, justificando el jefe del ejecutivo federal, tal facultad en la iniciativa de Ley Miscelánea presentada para el año de 1995, en la que se propuso la adición del artículo 46-A del Código Federal de la Federación, en su exposición de motivos que tal determinación se tomaba en virtud de que en tales contribuyentes, tanto en su contabilidad y revisión es una tarea más compleja.

Lo anterior, sin duda es contrario a las garantías administración de justicia pronta y expedita, igualdad y seguridad jurídica en el domicilio, pues un particular que esta sujeto a la practica de una visita domiciliaria en la que no existe un plazo definido para su conclusión, se le esta dando un trato distinto, porque mientras a unos se les protege la esfera domiciliaria a otros no, lo que lo deja en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al no saber hasta que periodo de tiempo será molestado por la autoridad, lo que produce como consecuencia una afectación a la intimidad y tranquilidad traduciéndose como una afectación a la esfera psíquica.

En este sentido, es obvio lo contrario a derecho de tales facultades sin limites, además se corrobora este hecho con la exposición de motivos presentada con la iniciativa de la Ley Micelánea presentada para el año 2001, en la que se propone determinar un plazo definido para la emisión de liquidaciones de créditos fiscales, de seis meses a partir del cierre del acta final, explicando que:

“Como medida de seguridad jurídica para los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación establece un plazo máximo de 6 meses para que las autoridades fiscales cierren el acta final de visita. Sin embargo, no establece plazo para que una vez cerrada dicha acta final, las citadas autoridades emitan la resolución correspondiente determinando el crédito fiscal. Lo mismo sucede tratándose de revisiones de gabinete.

Por ello y para continuar avanzando en el fortalecimiento de la seguridad jurídica de los contribuyentes, se propone a esa

Soberanía establecer un plazo de 6 meses, contados a partir del cierre del acta final o del oficio de observaciones, para que las autoridades fiscales emitan la resolución que determine el crédito. Este plazo no aplicaría en aquellos casos en que el Código Fiscal de la Federación no establezca plazo para concluir la auditoría.”

Es de manifestarse que la anterior propuesta del Ejecutivo Federal fue aprobada por el Poder Legislativo y actualmente se encuentra en vigor. En la citada exposición de motivos ciertamente no se refiere al tema de desarrollo de este trabajo, pero si lo encontramos íntimamente ligado para saber que el mismo si constituye un problema jurídico-social, pues en la transcripción hecha se desprende que al no haber un plazo para la emisión de la liquidación que determine un crédito, una vez terminada la revisión en el domicilio, causa inseguridad jurídica al contribuyente, es decir en esta hipótesis solo existe incertidumbre respecto a cuando será emitida la resolución liquidatoria; ahora bien, no debe perderse de vista que si se reconoce que en tal situación hay una afectación, cuando más existe respecto a contribuyentes respecto de los cuales no existe un término cierto en el cual se concluirá la visita practicada en su domicilio, ya que en esta circunstancia como se ha venido estudiado si hay una mayor afectación a la seguridad jurídica del gobernado.

En esa tesitura, es una necesidad inminente la reforma de la hipótesis normativa en comento, por ser violatoria de las garantías constitucionales consagradas a favor de los gobernados. En consecuencia se debe de reformar tal disposición para el efecto de que se contemple un plazo cierto y justo para la conclusión de la practica de las visitas domiciliarias, por las autoridades

fiscales, para que exista por parte del contribuyente seguridad jurídica, dando tal circunstancia solución al problema observado.

5.2.Término apropiado.

Una vez que he justificado que es contrario a las garantías Constitucionales el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación y que es necesaria su reforma para que se contemple un plazo cierto y justo para la conclusión de la practica de las visitas domiciliarias, en relación a los contribuyentes que se encuentran desprotegidos; es importante hacer hincapié respecto a un término apropiado para que la autoridad hacendaría haga uso de sus facultades de revisión y determinación.

El plazo que ha mi juicio es el justo para que respecto los gobernados marcados como aquellos sobre los que no existe un término para la conclusión de las visitas domiciliarias a que sean sujetos, se propone el de 12 meses, pudiéndose ampliar por seis meses en dos ocasiones únicamente. Es decir el tiempo máximo que tendrá la autoridad fiscalizadora para hacer uso de sus facultades de revisión en el domicilio de los particulares será el de dos años.

Hay que puntualizar, que con la reforma que se propone no se desprotege en ningún momento la fiscalización y la obtención de contribuciones, sino más bien se protege al gobernado generador de riqueza y del cual el Estado obtiene recursos para sufragar el gasto público.

5.3. Por que se propone este término.

El término al que se hizo referencia en el anterior punto, para la conclusión de las visitas domiciliarias de carácter fiscal, se estima apropiado, dado que si respecto a los contribuyentes en general existe el plazo de seis meses pudiéndose ampliar hasta en dos ocasiones por el mismo plazo, es decir el tiempo máximo que podrá ser molestado un particular en este caso es el de un año y medio, ahora respecto los contribuyentes 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 términos consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por estos el término apropiado que se propone es el de un año con posibilidad de que la autoridad fiscal pueda ampliar la revisión por seis meses en dos ocasiones.

Lo anterior atento a que dos años como plazo máximo es suficiente y justo atento a que en general se maneja el de un año y medio, por lo que en ese término la autoridad deberá de agotar sus facultades de revisión, consideración de que tal periodo de tiempo es apropiado ya que la autoridad hacendaria cuenta con todos los elementos para que pueda revisar si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones de carácter fiscal, pues el Código de la materia la faculta por una parte a determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de

los particulares cuando se opongan a la revisión de las autoridades o no proporcionen la contabilidad, y por otra contempla la práctica de embargo precautorio, sobre bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal cuando el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o el desarrollo de las facultades de comprobación, niegue a proporcionar la contabilidad, y por si fuera poco también se contemplan sanciones en caso de incumplimiento a requerimientos formulados por la propia autoridad, que consisten en sanciones de carácter pecuniario.

Es entonces que la autoridad administrativa no puede justificar la no existencia de un término definido violando garantías individuales, por ser difícil la revisión de la contabilidad respecto a ciertos sujetos, porque como lo mencionamos cuenta con prerrogativas de la determinación presuntiva, embargo precautorio y sancionar de forma económica, ya que en vez de hablar de la dificultad de la revisión de contabilidad estaríamos hablando de la ineficacia administrativa que para en perjuicio del gobernado.

Por último, es preciso contestar una pregunta ¿porque no se propuso el término de seis meses con posibilidad de dos ampliaciones por el mismo periodo, que se utiliza como regla general?; para responder a dicho cuestionamiento cabe precisar que primeramente que nunca se descarta el que si es más difícil la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se encuentran actualmente en la hipótesis de inexistencia de un plazo cierto para la conclusión de una visita domiciliaria, porque practican voluminosas y complejas operaciones en su actividad económica, así como también se reconoce la dificultad de la comprobación de origen de mercancía extranjera y la solicitud de información de una autoridad aduanera de un país a otro,

reconociéndose así que es difícil y más tardado la practica de revisión de sus obligaciones fiscales, sin embargo no es obstáculo lo anterior para que se vulneren las garantías consagradas por la constitución a favor de los gobernados, teniendo la autoridad en este caso la obligación de agotar sus recursos humanos y económicos; es entonces que al ser más compleja y por consecuencia más tardada la revisión en los casos apuntados atendiendo al principio general de derecho que reza al tenor “no se puede tratar igual a los desiguales”, es pertinente que sea mayor el tiempo en que sea molestado en su domicilio, sin que signifique esto violación a la garantía de igualdad, ya que la violación solo existe respecto a que mientras a unos se les protege a otros no, y al modificar el artículo 46-A, del Código Fiscal de la Federación hay una protección para todos los contribuyentes al contemplarse un término cierto y definido aunque sea distinto para unos y para otros, en relación al principio de derecho ya mencionado.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El poder tributario es inherente al Estado, que permite que los particulares le transmitan una parte de su riqueza para que pueda realizar el objetivo para el cual fue creado.

SEGUNDA.- La autoridad administrativa cuenta con facultades amplias, inclusive para exigir los tributos o contribuciones. En ejercicio del poder tributario con el cual esta investido, con las limitaciones que la Constitución le marca.

TERCERA.- La practica de visitas domiciliarias, es una de las facultades de comprobación y determinación con la que cuenta la autoridad fiscal con el objetivo de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

CUARTA.- El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación contempla en plazo en que las autoridades fiscales deberán de terminar las visitas domiciliarias practicadas a los gobernados, sin embargo dispone que respecto algunos contribuyentes que no existirá sujeción a ningún plazo, dejando al arbitrio la temporalidad en que se molestará al gobernado en su domicilio, con motivo de la facultad de revisión.

QUINTA.- Respecto los contribuyentes sujetos a la practica de una visita domiciliaria en la que no existe un plazo definido y cierto para su

conclusión, se violan sus garantías individuales, específicamente la de igualdad, seguridad jurídica en el domicilio, en efecto lo anterior es así pues hay:

- a) Violación a la garantía de igualdad, ya que la ley protege a ciertos individuos dándoles la seguridad jurídica de que serán molestados hasta por un máximo de tiempo establecido, mientras que ha otros se les deja con la incógnita de cual es el tiempo en que sufrirán las molestias por parte de la autoridad en su domicilio, además de que de acuerdo a los lineamientos que establece la constitución también en forma de garantía individual, es un derecho de los particulares la emisión de una resolución pronta y expedita lo que no se satisface con la existencia de la hipótesis en estudio.
- b) Violación a la garantía de seguridad jurídica en el domicilio, por la incertidumbre que existe por parte del gobernado al no saber en que tiempo se pondrá fin a la visita domiciliaria que se le practica, traduciendo en una molestia a la esfera domiciliaria del gobernado, implicando con ello afectación a la esfera psíquica, a la tranquilidad y a la intimidad.

SEXTA.- Por lo anterior, es evidente lo contrario a derecho que son las visitas domiciliarias practicadas sin que exista un plazo para su conclusión, por lo que existe la necesidad de reformar el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

SÉPTIMA.- Se propone se reforme la segunda parte del primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, para que respecto los gobernados ahí contemplados como excepción gocen de un plazo definido en que serán sujetos a una visita domiciliaria, siendo este el de 12 meses, pudiéndose ampliar por seis meses en dos ocasiones únicamente. Es decir el tiempo máximo que tendrá la autoridad fiscalizadora para hacer uso de sus facultades de revisión en el domicilio de los particulares será el de dos años, a diferencia a los contribuyentes en general que es el de un año y medio.

OCTAVA.- Se acepta, que algunos contribuyentes practican operaciones complejas y voluminosas, así como que respecto a la solicitud de información de origen de mercancía y requerimiento de información de una autoridad de un país a otro en materia aduanera es difícil y tardado el procedimiento, pero igualmente debe de aceptarse no se les puede dar un trato diferenciador y excluyente de las garantías consagradas por nuestra Carta Magna, como también lo es que no se puede tratar igual a los desiguales; por tales motivos se propone la reforma al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, contemplando respecto a los contribuyentes en comento un plazo mayor en seis meses para la revisión en su domicilio, es decir seis meses más que la regla general.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

- BURGOA O., Ignacio. Las Garantías Individuales. 31ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999. 813 p.
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. 2ª. Ed. México, Editorial Porrúa, 1997, 397 p.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 2ª ed. México, Editorial Harla, 1993. 482 p.
- CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Themis, 1997. 313 p.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 10ª ed. México Editorial Porrúa, 1990. 1025 p.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, 1996. 223 p.
- DIEP DIEP, Daniel. El Tributo y la Constitución. México, Editorial Pac, S.A. de C.V., 1999, 182 p.

- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 32ª ed. México, Editorial Porrúa, 1998. 525 p.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 39ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 50ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999. 444 p.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro y SAUCEDO ZAVALA, María Guadalupe. La Suspensión del Acto Reclamado. 4ª ed. México, Editorial Porrúa, 1998. 1542 p.
- GREGORIO SÁNCHEZ, León, Derecho Fiscal Mexicano. 11ª. Ed. México, Editorial Cardenas, Editor y Distribuidor, 1998, 348 p.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano. 12ª ed. México, Editado por Porrúa y la Universidad Autónoma de México, 1998.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 5ª ed. México, Editorial ECAFSA, 1998. 432 p.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. 4ª ed. México, Editorial Porrúa, 1997. 299 p.

- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999. 333 p.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Las Facultades de Comprobación Fiscal. México, Editorial Porrúa, 1999. 316 p.
- MARTÍNEZ BAZAVILVAZO, Alejandro. Visitas Domiciliarias Fiscales. México, Tax Editores, 1999. 208 p.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Harla, 1986. 134 p
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Tomo Quinto, Volumen I, 5ª. ed. México 1985. 246 p
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 11ª ed. Tomo I. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1998. 696 p.
- SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa. 2ª ed. México, Editorial Porrúa, 1997. 730 p.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México. IV Tomos. México. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1982. 936 p.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
120ª ed. México, Editorial Porrúa, S.A. 2000, 133 p.

CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA COMÚN
Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL. México,
Editorial Ediciones Delma, S.A de C.V. 2000, 377 p.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN . México, Secretaria de Hacienda
y Crédito Público, 2000, 163 p.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO. México,
Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 2000, 518 p.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO.
México, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 2000, 185 p.

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL. México, Secretaria de Hacienda y
Crédito Público, 2000, 185 p.

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
México, Editorial Porrúa, S.A. 1999, 110 p.

LEY DEL SEVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. México,
Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 2000, 15 p.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SEVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. México, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 2000, 65 p.

CD-ROM. IUS 2000 JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS 1917-2000. México, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, elaborado por la Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, 2000.

CD-ROM. JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SIGLO XX, México, Tribunal Fiscal de la Federación, elaborado por la Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis, 1999.