

384



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

296761

LAS VISITAS DE VERIFICACION DE EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES CON RELACION A LA SOLICITUD DE INFORMACION A TERCEROS POR PARTE DE LOS VISITADORES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARIA HEYDDE VALADEZ SUAREZ

ASESOR. LIC. MARIA TERESA RODRIGUEZ ALONSO



SEPTIEMBRE

DEL 2001



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.

AGRADECIMIENTOS

A mis papas:

Leobardo Valadez e Hilda Suárez

Por todo el apoyo invaluable que me han brindado.

A la Licenciada María Teresa Rodríguez Alonso

Por su asesoría y ejemplo motivador.

A la Licenciada Angelina Muñiz Naranjo

Por su amistad y por adentrarme en el mundo del derecho fiscal.

A mis sobrinos:

Hosni, Joseph, Yahveh, Jazira, Joshua y Jael

Quienes con su cariño me brindan las lecciones más importantes de la vida.

LAS VISITAS DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES CON RELACIÓN A LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN A TERCEROS POR PARTE DE LOS VISITADORES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

INTRODUCCIÓN

1

CAPÍTULO PRIMERO. LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1.1 Antecedentes de las visitas domiciliarias.	5
1.2 Regulación actual de las visitas domiciliarias.	7
1.3 Tipos de visitas.	12
1.3.1 Las visitas domiciliarias en general.	13
1.3.2 La visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales.	24
1.4 Diferencias y similitudes entre los diversos tipos de visitas domiciliarias.	28

CAPÍTULO SEGUNDO. LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTEMPLADA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES Y SU INJERENCIA CON EL DESARROLLO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

2.1 Las Garantías Individuales.	34
2.1.1 Concepto de garantía.	36
2.1.2 La Suspensión de las Garantías Individuales.	38
2.1.3 La clasificación de las Garantías Individuales.	40
2.1.4 Definición de las Garantías de Seguridad Jurídica.	42
2.2 Artículo 14 constitucional.	43
2.2.1 Antecedentes del artículo 14 constitucional.	44
2.2.2 Las garantías contempladas en el artículo 14 constitucional.	48
2.2.3 La Garantía de Audiencia en materia Fiscal.	53

2.2.4 Consideraciones del artículo 14 constitucional.	55
2.3 Artículo 16 constitucional.	56
2.3.1 Antecedentes del artículo 16 constitucional.	57
2.3.2 Las garantías contempladas en el artículo 16 constitucional.	60
2.3.3 Consideraciones del artículo 16 constitucional.	63
2.4 Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aplicables a las visitas domiciliarias.	64

CAPÍTULO TERCERO.

LA VISITA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

3.1 La orden de verificación.	72
3.1.1 Lugar o lugares donde debe realizarse la visita.	74
3.1.2 Persona o personas con quién deba entenderse la diligencia.	75
3.2 Inicio de la visita.	77
3.2.1 La identificación de los visitadores.	78
3.2.2 El nombramiento de testigos.	82
3.2.3 Levantamiento del acta circunstanciada.	84
3.3 Consecuencias derivadas de la visita de verificación.	87
3.3.1 Requisitos que deben contener los comprobantes fiscales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.	89
3.3.2 La multa como medida de apremio, con fundamento en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación.	91
3.3.3 La multa por incumplimiento de expedir comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos que prevé el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.	93

**CAPÍTULO CUARTO.
OBSERVACIONES E IRREGULARIDADES EN LA PRÁCTICA DE LAS VISITAS DE
VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.**

4.1 Datos imprecisos en la orden de verificación.	99
4.1.1 Omisión en la firma autógrafa de la autoridad emisora del acto.	102
4.1.2 Falta de fundamentación y motivación.	106
4.1.3 El periodo a revisar.	107
4.2 Levantamiento del acta.	111
4.2.1 La identificación de los visitantes.	116
4.2.2 La notificación de la orden de visita en la realización de este tipo de visitas domiciliarias.	117
4.2.3 Nombramiento de testigos.	119
4.3 Facultades de los visitantes para solicitar información a terceros.	120
4.3.1 La solicitud de información a terceros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación.	123
4.3.2 La solicitud de información a terceros en la práctica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.	126
4.4 Propuestas:	132
a) Imperiosa necesidad de regular en el Código Fiscal de la Federación la solicitud de información a terceros por parte de los visitantes en la práctica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.	133
b) Protocolizar en la parte de observaciones del acta respectiva, los requisitos que la autoridad deberá solicitar para que la información requerida al tercero sea válida.	134
CONCLUSIONES.	137
BIBLIOGRAFÍA.	143
SIGLAS.	147

INTRODUCCIÓN

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, señala las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales, con el fin de verificar entre otros, si los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, siendo el principal instrumento de esta fiscalización la “visita domiciliaria.”

En este sentido y considerando la trascendencia que tiene la correcta aplicación de las disposiciones fiscales por parte de las autoridades, con la finalidad de salvaguardar las garantías de seguridad y certeza jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucional, se estima de suma importancia elaborar el presente trabajo, mediante el cual se describen los requisitos que en toda visita domiciliaria, deben de reunir las autoridades fiscales, a efecto de que los intereses de los contribuyentes no se vean lesionados por la ejecución ya sea de un acto o de una resolución administrativa.

En ese contexto, en el primer capítulo tras una breve referencia sobre los antecedentes de las visitas, analizaremos en una forma general, las visitas domiciliarias contempladas en la fracción III y las visitas de verificación previstas en la fracción V, ambas del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que tienen un tratamiento distinto, y de ahí partiremos al estudio específico de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, por tratarse del tema base del presente trabajo.

En ese orden de ideas, en el capítulo segundo daremos una explicación sobre ¿qué son las garantías individuales?, su clasificación y cuando puede darse la suspensión de éstas; para llegar de esta manera al estudio de las garantías de seguridad jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucional.

Considerando que el artículo 14 constitucional prevé la garantía de audiencia, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, y que obliga a las autoridades a que de manera previa al dictado de un acto de privación,

cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír la defensa de los afectados.

Cabe hacer mención, que en materia fiscal la audiencia no puede ser previa, pues la garantía en cuestión se colma si el interesado tiene oportunidad de realizar sus defensas con posterioridad a la emisión del acto combatido.

Asimismo, en dicho capítulo analizaremos los requisitos formales que deben de revestir los actos de autoridad, para su validez legal; es decir, el artículo 16 constitucional, establece entre otros, los requisitos que las autoridades fiscales deben de cubrir al emitir un acto de molestia como son: constar en mandamiento escrito; ser emitido por autoridad competente; estar debidamente fundado y motivado; además deberá la autoridad observar las formalidades prescritas para los cateos y las que las leyes respectivas establezcan.

En el capítulo tercero, analizaré las visitas domiciliarias previstas en el artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación. Este precepto prevé que las autoridades fiscales con el fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, puede entre otras, practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 49 del código invocado.

La finalidad del presente capítulo, es conocer las formalidades que los visitadores deben de cumplir al momento de llevar a cabo este tipo de visitas como son: realizar la visita en el lugar señalado en la orden respectiva; la persona con quien deba entenderse la diligencia; como debe de ser la identificación de estos; la designación de testigos y el levantamiento del acta respectiva. Las autoridades fiscales, en caso de que la persona con quien se entienda la diligencia de verificación se oponga a la realización de ésta, podrá imponer medidas de apremio con fundamento en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación.

Además de una forma breve señalamos los requisitos que deben de reunir los comprobantes fiscales, para que en caso de que los contribuyentes omitan expedirlos o los expidan sin los requisitos previstos en el artículo 29-A del código invocado, la autoridad correspondiente les imponga la multa respectiva.

En el desarrollo del capítulo cuarto, observaremos las irregularidades detectadas con más frecuencia en la practica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

Sin embargo, no hay que perder de vista que las facultades de las autoridades para la práctica de las visitas de este tipo, se encuentran limitadas por el principio de seguridad jurídica (que se analiza en el segundo capítulo). Es por ello que las autoridades al solicitar información a terceros transgreden la esfera jurídica del contribuyente.

El código de la materia exige que en la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se levante una acta debidamente circunstanciada, por lo que si los visitantes asientan en el acta relativa hechos que no le constan, y se limitan a señalar información proporcionada por un tercero, sin especificar el nombre y generales de la supuesta persona que proporciona la información consistente en que no se le expidió comprobante fiscal o bien se le expidió sin los requisitos fiscales viola lo dispuesto en los artículos 16 constitucional en relación con el 38 y 49 del código mencionado.

En consecuencia, procede se regule esta situación en el Código Fiscal de la Federación, es decir, se plasme en dicho código la facultad a los visitantes de solicitar información a terceros, reuniendo una serie de requisitos como serían, nombre del tercero, domicilio, compra que realizó, etc.

CAPÍTULO PRIMERO

LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1.1 Antecedentes de las visitas domiciliarias.

La autoridad fiscal, tiene como uno de sus objetivos el de vigilar que se cumplan las disposiciones fiscales, esta facultad es la que va a permitir descubrir el grado de cumplimiento de los contribuyentes.

Ahora bien, entre las facultades de comprobación atribuidas a las autoridades hacendarias para verificar el exacto cumplimiento de las disposiciones legales están las visitas domiciliarias o de inspección, mismas que constituyen una de las facultades más trascendentes de verificación que existen, identificándose con las facultades genéricas de comprobación.

Desde Roma ya se legislaba sobre le inviolabilidad del domicilio y el registro de papeles, al respecto Mommsen, señala:

“Es probable que en el procedimiento encomendado exclusivamente al magistrado, éste tuviera facultades para verificar registros en el domicilio del acusado, teniendo sobre todo, en cuenta, que semejante registro era permitido aun en los casos de haberse interpuesto una acción privada. En el procedimiento acusatorio encontramos algo semejante: las leyes que lo organizaban permitían sin duda alguna por derivación del antiguo procedimiento penal –pues el civil no nos ofrece nada que se le parezca- que el actor penetrase tanto en la casa del acusado como también en la de terceras personas, para proponer que se le permitiera consultar ya documentos oficiales, bien los libros de cuentas, bien, en general, los papeles de negocios de la persona interesada; este derecho rezaba también con las autoridades municipales y sus correspondientes archivos. Siempre que al actor le pareciese necesario, todos los documentos mencionados podían ser sellados, los papeles privados por los testigos documentales ordinarios, los municipales por el municipio mismo y llevárselos el mismo actor a Roma o hacer que a Roma los enviasen; únicamente de los documentos relativos a arrendamientos hechos por el Estado, es de los que no se encontraban al actor los originales, sino copias autorizadas. El contravenir a estos preceptos estaba conminado con pena por las leyes. El actor estaba obligado a entregar o remitir los dichos papeles al magistrado que dirigía la causa tres días después de su llegada a Roma, para que el magistrado en presencia de cierto número de jurados los pusiera nuevamente bajo sello, siendo de presumir que al

actor se le concediera libertad para estar presente a la apertura y resellamiento de los papeles por el juez. Estos documentos podían serles presentados a los jurados cuando se constituyeran en tribunal. Al acusado, lo mismo que no se le permitía citar a los testigos con obligación a comparecer, tampoco se le permitía, claro es, la recogida de papeles. Esa facultad continuó teniéndola el actor durante el Principado aunque es de presumir que con limitaciones, lo igual sucedía con sus restantes derechos; los papeles privados no podían ponerse, en general, de idéntica manera a disposición del demandante; pero en un proceso criminal, el gobernador de la correspondiente provincia permitió al acusado inspeccionar la correspondencia privada de la parte contraria y sacar copia de ella.¹

Sansonetti respecto a la inviolabilidad del domicilio señala que:

“La casa en que se habita debe ser considerada como una parte de la persona; como una esfera externa en que ésta se compenetra y concentra toda su actividad personal; como el santuario destinado a recoger la parte más querida de sus afectos, los de la familia; como el asilo en que el hombre se repone, cansado de las molestias de la vida externa. Alrededor del concepto de la casa se acumulan mil pensamientos y mil afectos. Pues bien; estos pensamientos, estos afectos, estas íntimas relaciones el hombre y la casa, deben ser estudiados y garantidos por el derecho. Y la garantía natural es la de rodear la casa de aquel respeto é(sic) incolumidad de que está rodeado(sic) la persona del ciudadano. Todas las razones que han sido admitidas para sostener la libertad individual, se aplican a la inviolabilidad del domicilio. Y en efecto, la historia de las legislaciones atestiguan que tanto la inviolabilidad del domicilio ha sido más o menos garantida, cuanto mayor ó(sic) menor ha sido la garantía de la libertad individual.”²

En Inglaterra durante el reinado de Jorge IV, las visitas domiciliarias no podían practicarse sin mandamiento del juez, precisándose con toda exactitud el lugar en que dicha diligencia debería llevarse a cabo.

Por otro lado, en la Constitución francesa del siglo XVIII, se prescribió que la casa de toda persona que se hallara en el territorio francés, era inviolable durante la

¹ MOMMSEN, cit. por Espinoza Gonzalo. Principios de Derecho Constitucional. México, 1905; pp. 357-358.

² SANSONETTI, cit. por Espinoza Gonzalo. Ob. Cit., p. 361.

noche, ninguno tenía derecho a entrar en ella, salvo en casos de suma urgencia como es el incendio o la inundación; durante el día podían entrar sólo para un objeto especial determinado, o bien, por orden emanada de autoridad competente.

En Italia las leyes exigen indicios de que en una habitación pueden encontrarse objetos que los lleven a la verdad jurídica, además se requiere que en todas las visitas concorra personalmente el juez, ya sea que proceda de oficio o a instancia del Ministerio Público. Cuando las visitas domiciliarias se llevan a cabo en el domicilio de un tercero, el juez citará al dueño o a su representante para que se encuentren presentes en el momento de la realización de la visita, y en caso de que no asistieren se citarán a dos parientes o vecinos.

Espinoza Gonzalo en su obra Principios de Derecho Constitucional, menciona las sabias palabras del Lord Chathan que dicen:

“El hombre más pobre puede despreciar en su cabaña, todo el poder de la Corona. Aunque ella se arruine, aunque su techo cruja, aunque el viento penetre en su interior y aunque se estremezca el choque de la tempestad, el entrar en ella le está prohibido al rey de Inglaterra. Todos los poderes del Estado están obligados á detenerse ante el umbral de esa cabaña destrozada.”³

Como observamos se tiene continuidad histórica relacionada con las visitas domiciliarias, dentro de ciertos límites, cabe mencionar que éstas son necesarias para obtener una realidad objetiva de los hechos.

1.2 Regulación actual de las visitas domiciliarias.

La visita domiciliaria como acto de molestia para el particular y como acto de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, debe satisfacer y cubrir con los requisitos legales que están previstos en las normas jurídicas. Para ello Hugo B. Margain, dice:

³ LORD CHATHAN, cit. por Espinoza Gonzalo. Ob. Cit., p. 363.

“La intromisión del poder público en el domicilio particular es uno de los acontecimientos que suscitan mayor repulsión de parte de los individuos, y por mucho tiempo constituyó un franco atropello, al cual se vieron sometidos mientras no se creó un régimen jurídico de protección de las libertades individuales.”⁴

Lo anterior se justifica, en razón de que el contribuyente ante el acto de molestia; bastante tiene con la sola intrusión de la autoridad en su domicilio, como para obligarlo a soportar la arbitrariedad de éstas. Por lo tanto, se exige su realización con estricto apego a la ley.

La autoridad fiscal debe sujetar su actuación, desde el punto de vista de la jerarquía de las leyes a los siguientes:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
2. Código Fiscal de la Federación (CFF); y
3. Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).

La Constitución es el ordenamiento de superior jerarquía, y tiende entre otros motivos, a salvaguardar las garantías individuales ya sean de legalidad, de seguridad jurídica, de audiencia, etc. En su artículo 16, permite la realización de las visitas, así como da las bases en que pueden llevarse a cabo.

El CFF es el conjunto de normas que se aplican cuando no existen regulaciones específicas en las leyes de mayor jerarquía en materia fiscal. En este conjunto de normas se halla la regulación del tema en estudio, por ello, en el Capítulo Tercero trataré de las facultades de las autoridades fiscales, la cual una de ellas es la visita domiciliaria.

⁴ LOS DERECHOS INDIVIDUALES Y EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA ADMINISTRATIVA. Sobre el prólogo de la obra Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación en materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento (1929-1957). Talleres de impresión de Estampillas y Valores, México, 1958, p. 84.

El RCFF Es el conjunto de normas que desarrolla y detalla las contenidas en el multicitado código. Fraga nos dice qué el reglamento:

*"es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Por ello afirmamos que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley."*⁵

La Constitución promulgada el 5 de febrero de 1917, es la ley suprema de la nación; está compuesta por un conjunto de normas que dirigen la estructura y las relaciones entre los poderes públicos y la situación de los individuos frente al Estado.

En ese orden de ideas, dicho ordenamiento establece en su artículo 16, entre otras situaciones, la posibilidad a la autoridad administrativa de practicar este tipo de actos, mismo que en la parte conducente señala:

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

(...)

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

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. "

⁵ FRAGA, Gabino. Cit. Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México, 1986. 2ª edición, p. 26.

Del artículo antes transcrito, se desprende que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, para cerciorarse que se han acatado las disposiciones fiscales; asimismo, señala que el acto de molestia debe:

- Constar por escrito;
- Emitirse por autoridad competente; y
- Que la autoridad funde y motive la causa legal del procedimiento.

Además de los requisitos anteriores, dicho precepto exige que la diligencia de fiscalización se sujete a las formalidades prescritas para los cateos; es decir, deberá expresar:

- El lugar a inspeccionarse;
- La persona a visitar;
- El objeto a inspeccionar; y
- Levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos.

El motivo de que el legislador plasmara en la Constitución esta serie de requisitos, es para que la autoridad no se extralimite en sus facultades. Es indudable que tal procedimiento de fiscalización constituye para el gobernado un acto de molestia, por lo que la autoridad debe ser cuidadosa en no afectar la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo constitucional invocado.

En ese tenor, la disposición contenida en el diverso 16, no sólo tutela y protege la intimidad de la vida privada de los individuos, sino constituye una garantía de seguridad jurídica en tanto que determina en qué casos y bajo qué condiciones podrá procederse a la invasión de esa esfera por determinados órganos del Estado. La autoridad al practicar las visitas se adecua en la excepción al principio de inviolabilidad del domicilio, estos casos excepcionales respecto a la privacidad en el domicilio de los particulares, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante, es

decir, el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, en virtud de que es afectado el mismo Estado.

Respecto del fisco León Yudkin nos dice:

*"...debe, a menos que la sociedad esté integrada por ángeles, estar preparado para comprobar las declaraciones. Puede verificarlas por medio(...) de la revisión de libros y registros de terceras personas (pero, fundamentalmente mediante) el examen razonable – es decir, no resulte excesivamente gravoso al contribuyente- de aquellos libros y documentos que sean pertinentes para la comprobación del impuesto", advirtiendo que frente al "respeto que la Constitución(...) tiene por el derecho de la persona a que no se interfiera con ella, (está el) derecho del Estado a prevenir los engaños o, para ponerlo más crudamente, a descubrir los fraudes."*⁶

En ese orden de ideas, el *CFF*, al ser una ley de menor jerarquía no puede contravenir lo dispuesto en la Constitución, por ello, dicho ordenamiento recoge y detalla las exigencias que para las visitas domiciliarias se mencionan en el artículo 16 constitucional; dicho en otras palabras, la Constitución y el *CFF* en forma conjunta nos proporcionan las bases para que se lleven a cabo las visitas domiciliarias, así como las formalidades que deben de reunirse para que sea conforme a derecho.

El *CFF*, es el conjunto de normas que define varios conceptos fiscales fundamentales; establece los procedimientos para obtener los ingresos fiscales y diversas reglas en cuanto a su administración, determina la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como el sistema para resolver las controversias ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (*TFJFyA*).

De lo anteriormente expuesto, tenemos entonces que la autoridad administrativa está facultada para practicar visitas domiciliarias, derivada de la potestad impositiva del Estado, que le otorga el artículo 42 del *CFF*.

⁶ ESTRUCTURA JURÍDICA PARA LA EFICAZ ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Internacional Tax Program, Harvard Law School. Cambridge, Massachusetts. Versión del Programa de Tributación de la O.E.A., 1973, p. 22.

La orden por virtud de la cual se manda practicar la visita domiciliaria debe constar por escrito, emitirse por autoridad competente, ostentando la firma de la autoridad que la emite; y estar debidamente fundada y motivada, tal y como lo disponen los artículos 16 constitucional y 38, fracciones I, III y IV del código mencionado.

La orden de visita de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 constitucional y 38, fracción IV del *CFF*, debe señalar la persona a visitar. Debe mencionarse y, como posteriormente lo explicaré, se excluye esta regla de las visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales, en virtud de que la misma se realizará conforme a lo dispuesto en la fracción II del artículo 49 del mismo ordenamiento.

La visita domiciliaria debe circunscribirse única y exclusivamente a cerciorarse que se han acatado las disposiciones fiscales, teniendo de este modo, un límite en lugar, tiempo y objeto, evitando que los visitadores se excedan en sus facultades, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 constitucional, 43 y 44 del *CFF*.

Por último, deberá levantarse acta circunstanciada, en presencia de dos testigos, requiriendo al visitado los designe, en caso de negativa por parte de éste, serán designados por los visitadores, haciendo constar dicha situación en el acta, de conformidad con los artículos 16 constitucional y 44, fracción III del *CFF*.

Dada la importancia constitucional y legal que reviste el cumplimiento de dichas formalidades, expondré en los temas subsecuentes los detalles que en ocasiones constituyen vicios de constitucionalidad o legalidad en la realización de las visitas.

1.3 Tipos de visitas.

El Estado, en su permanente necesidad de allegarse de recursos para sufragar el gasto público, requiere ejercer control sobre aquéllos a cuyas expensas en definitiva

se realizan tales erogaciones, siendo el principal instrumento de fiscalización la visita domiciliaria. El artículo 42 del *CFF*, establece que una de las facultades de la autoridad fiscal, es la de practicar visitas domiciliarias; sin embargo, dicho artículo en sus fracciones III y V prevé diferentes situaciones en que pueden realizarse las visitas. Para una mejor comprensión de la parte conducente a continuación se transcribe:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, 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 y mercancías;

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de éste Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.”

De la transcripción realizada, se observan los dos casos en que puede llevarse a cabo la visita domiciliaria; el supuesto previsto en la fracción III constituye la visita domiciliaria genérica; y la visita domiciliaria especial es la contenida en la fracción V; mismos que serán los temas subsecuentes.

1.3.1 Las visitas domiciliarias en general.

Mayolo Sánchez define las visitas domiciliarias como:

“el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles,

*posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo*⁷.

En consecuencia, procede iniciar el estudio de los requisitos previstos en los artículos 16 constitucional, 38, 44, 45, 46 y 47 del CFF.

En tal sentido se ha dictado la tesis VI.1o.232 K; 8ª Epoca, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito (TCC), contenida en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-II Febrero, pág. 189.

“ACTOS DE AUTORIDAD. DEBEN CONSTAR POR ESCRITO Y ESTAR FUNDADOS Y MOTIVADOS. Para cumplirse con los requisitos de fundamentación y motivación previstos en el artículo 16 constitucional, es necesario que todo acto de autoridad conste por escrito; en el cual se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso y las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para emitirlo; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, o sea, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas, para que los obligados estén en aptitud de defenderse en debida forma.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Amparo en revisión 244/88. Autobuses San Matías Tlalcaleca, S.A. de C.V., 23 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente Eric Roberto Santos Partido. Secretario: Martín Amador Ibarra.

Para que la autoridad dé inicio a una visita de carácter fiscal en el domicilio del contribuyente, debe existir un mandamiento escrito expedido por una autoridad competente con su firma autógrafa.

➤ Mandamiento escrito

El acto administrativo es el medio por el cual se manifiesta la actividad administrativa, esto es, la autoridad trata de exteriorizar su actividad de carácter jurídico, y ¿cuál es la manera de exteriorizarlo? es la escrita, dado que por ella se manifiesta con claridad el acto en su conjunto, ya que la finalidad de este requisito es

⁷ SÁNCHEZ, Hernández Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas editor y Distribuidor, 2ª edición. México, 1988, p. 430.

que el gobernado conozca la procedencia de la orden y su contenido para que de esta manera esté en condiciones de impugnarlo.

➤ **Emitido por autoridad competente.**

Dicha orden deberá emitirse por autoridad competente; competencia que le otorgan las leyes respectivas. Por ende, cuando una disposición legal crea el órgano de autoridad, y lo dota de competencia para que ejerza sus atribuciones, la autoridad debe expresar los preceptos legales en que apoyó la emisión del acto administrativo.

Bajo ese tenor, para cumplir con la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional, así como en el artículo 38, fracciones II y III, del *CFF*, es necesario que el funcionario de la Administración Pública, emisor de la orden de visita domiciliaria establezca los preceptos y ordenamientos legales que constituyen el fundamento de su exclusiva competencia, entendiéndose que quedan comprendidos en éstos, aquéllos que establezcan su existencia jurídica y sus atribuciones, ya que sólo mediante estos señalamientos se brinda al particular la posibilidad de constatar que la actuación del funcionario emisor del acto administrativo, estaba apegado a derecho.

➤ **Contener la firma autógrafa del funcionario emisor.**

No hay que olvidar que la orden de visita debe de contener la firma autógrafa de la autoridad emisora, pues sólo de esa manera se puede establecer la autenticidad de dicho mandamiento.

Se ha discutido sobre si la firma del funcionario debe de ser autógrafa o facsimilar, el *TFJFyA* al respecto establece que la ausencia de firma autógrafa en un documento emitido por autoridad competente, aun cuando exista firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, ya que sólo con la firma del que lo suscribe personalmente de su puño y letra, puede desprenderse su autenticidad.

Refuerza esta posición la jurisprudencia número 29, sustentada por la Sala Superior de este Tribunal, publicada en la Revista del *TFJFYA* N° 7, segunda época, año II, agosto de 1979, página 131, que a continuación se transcribe:

“FIRMA FACSIMILAR.- CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCIÓN QUE CONTENGA DICHA FIRMA.- La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aún(sic) cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que las emitió, pues sólo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución. Consecuentemente ante la imputación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar, la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa.”

Revisión 367/78/6695/77, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno más con los puntos resolutive en sesión de 8 de noviembre de 1978.

Revisión 629/76/1492/76, resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra en sesión de 8 de enero de 1979.

Revisión 72/78/8585/76, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno en contra en sesión de 7 de febrero de 1979.

➤ **Fundamentación y motivación del acto.**

Por otro lado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 constitucional y 38 fracción III del *CFF*, es necesario que la autoridad funde y motive la causa legal del procedimiento.

Como anteriormente se expuso, nuestro sistema legal está sustentado, entre otros principios en el de seguridad jurídica, mismo que exige que toda actuación de la autoridad esté debidamente fundada y motivada, de lo contrario deberá anularse el acto.

Ahora bien, debemos preguntarnos ¿qué se entiende por fundar y motivar adecuadamente un acto?, la fundamentación de un acto, radica principalmente en citar los preceptos aplicables al caso específico, de tal manera que haya congruencia entre el artículo aplicado y la materia específica.

Dicho de otra forma, un acto se encuentra debidamente fundado cuando se citan en él los preceptos legales que obligan al sujeto a permitir el acto de molestia por parte de la autoridad, así tenemos que al no especificar los fundamentos que justifican la emisión del acto, se ocasionaría un perjuicio al gobernado, dejándolo en estado de indefensión, ya que ignoraría a ciencia cierta si el órgano de autoridad tiene o no derecho a inferirle el acto de molestia

Respecto a la motivación aplicada a la emisión de la orden de visita; la autoridad debe citar los razonamientos del por qué decidió practicar dicha visita al contribuyente, es decir, el órgano de que se trate debe establecer en el proveído que dicte, que contribuciones estarán sujetas a verificación, así como los ejercicios a los que deberá limitarse la visita. Este requisito formal es esencial para la validez de la orden de visita, además como quedó indicado, otorga al gobernado una garantía de seguridad, puesto que desde el momento mismo de conocer la orden de visita sabe la medida y alcance de la actuación de los visitadores.

Cabe mencionar, que es facultad de la autoridad elegir los aspectos que abarque la visita y los ejercicios a revisar. Por ende, ninguna persona podrá negarse a acatar una orden de fiscalización por el hecho de que no se le ha revisado un ejercicio anterior o posterior, o porque sólo comprende algunos aspectos y otros no.

En conclusión, para que un acto se tenga debidamente fundado y motivado es necesario que las autoridades fiscales primero citen los preceptos aplicables al caso, y segundo razonen el uso de su arbitrio, exponiendo los razonamientos y las circunstancias de hecho y de derecho que hacen que en el caso particular; sin que sea suficiente hacer afirmaciones abstractas e imprecisas, de lo contrario se violaría la garantía de motivación, dejando además al afectado en estado de indefensión, pues no se le darían elementos para hacer su defensa.

➤ **Lugar o lugares a visitar.**

De conformidad con el artículo 43, fracción I del *CFF*, en la orden de visita se debe de indicar el lugar o lugares en donde deba de efectuarse la visita. La autoridad debe especificar claramente en la orden de visita, el lugar donde debe practicarse la diligencia de inspección, siendo violatorio del artículo 16 constitucional que la visita se practique en un domicilio distinto al contenido en dicha orden, en virtud de que se trataría de un allanamiento injustificado y arbitrario lo cual se encuentra totalmente prohibido.

Debido al tema de estudio, sólo citaré la tesis sustentada en los *TCC*, 7ª Epoca, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo: 88 sexta parte, página: 94, que a la letra dice:

“VISITAS DOMICILIARIAS. DEBEN LIMITARSE AL LUGAR SEÑALADO EN LA ORDEN. El artículo 16 constitucional establece que podrán practicarse varias visitas domiciliarias por las autoridades administrativas, y que en esas visitas podrá exigirse la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Pero también establece que en dicha orden deber indicarse (entre otras cosas), por escrito, con toda precisión y sin ambigüedades, el lugar que ha de inspeccionarse, y a ese lugar a(sic) de limitarse la diligencia, sin que sea legalmente posible derogar parcialmente la garantía constitucional en las órdenes de visita, señalando en ellas un lugar y dejando abierta la puerta, mediante expresiones ambiguas o imprecisas, para que la diligencia pueda practicarse, mediante esa orden, en cualquier otro lugar, independientemente de que ese otro lugar sea, o no, domicilio del visitado, o de que éste tenga ahí bodegas, oficinas, o cualquiera otra clase de instalaciones.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
Amparo directo 44/76. Exclusivas Modernas, S.A. 27 de abril de 1976. Unanimidad de votos.
Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

➤ **Nombre de la persona a quien se dirige la visita.**

Con fundamento en los artículos 38 fracción IV, 43 fracción I y 44 fracciones I y II del *CFF*, en la orden de visita debe de ir el nombre de la persona con quien va entenderse la visita, toda vez que la orden no puede dirigirse a un sujeto indeterminado.

En el caso de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida la orden, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Es importante que la orden de visita contenga el nombre de quién va inspeccionar, ya que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es el obligado a realizar el pago de un determinado impuesto, por lo tanto, la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, es con la finalidad de verificar el cumplimiento de determinada relación jurídico tributaria, en el que obviamente existirá un sujeto pasivo, el cual deberá encontrarse plenamente identificado.

En caso de que no se encontrara a la persona a la que va dirigida la orden, o en su caso al representante legal, el visitador deberá dejar citatorio, para que la diligencia se realice al día siguiente en horas y días hábiles; si una vez realizado el citatorio y no lo esperaren al día siguiente para llevar a cabo la inspección, ésta se entenderá con quien se encuentre en el momento de la visita.

➤ **Período a revisar.**

Tal y como se refieren los artículos 42, 43, 44, 45 y demás relativos y conducentes del código de la materia, que establecen que la orden respectiva deberá cubrir una serie de formalidades, entre las que se encuentra precisamente la de consignar el período a revisar.

En ese tenor, la orden relativa a la práctica de este tipo de visitas, debe de cumplir con los requisitos que señala el artículo 38 del *CFF*, con relación en el diverso 16 constitucional a saber: entre ellos el de precisar su alcance temporal, de tal forma que no se deje al arbitrio de los visitadores determinar el período sobre el cual recaerá la verificación del cumplimiento de las obligaciones, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado, lo cual no limita a la autoridad a señalar como períodos a verificar en las órdenes de visita, fechas actuales o anteriores.

En consecuencia, la autoridad no puede omitir precisar el período sujeto a tal verificación, en virtud de que resulta ilegal que no señale en la orden de visita el período sujeto a verificación, ya que ello contraviene el contenido del artículo 38, fracción III, del código antes invocado, lesionando la esfera jurídica del contribuyente, de tal suerte que los visitadores autorizados se encuentran en la posibilidad de determinar a su libre arbitrio, el período sobre el cual recaería la visita, sin que éste fuera previamente determinado por la autoridad competente.

➤ **Nombre o nombres de los visitadores.**

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43 fracción II del *CFF*, en la orden de visita deberá consignarse el nombre de la persona o personas que deban desahogar la diligencia; la autoridad tiene la facultad de sustituir, aumentar o disminuir el número de los visitadores, advirtiendo que estos casos se notificarán al visitado.

Cabe precisar que dentro del sistema administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (*SHCP*) existe una limitación consistente en la credencial oficial que expide dicho órgano, y en la que se asientan entre otros el nombre de la persona, su cargo, fotografía, funcionario que la expide, y vigencia. Por consecuencia si las personas que practican una visita domiciliaria, no exhiben su credencial, entonces no están facultados para ello.

Lo anterior es así, ya que según Scriche el inspector:

*"es el oficial público o agente del gobierno que revestido de algún poder especial tiene el cuidado habitual o momentáneo de velar sobre la gestión o desempeño de las diferentes partes de la Administración Pública."*⁸

Por ende, el inspector es a quien se encomienda la tarea de investigar y vigilar, habitual u ocasionalmente el cumplimiento de las disposiciones fiscales

⁸ SCRICHE, Joaquín, cit. por Altamira, P. Guillermo. Curso de Derecho Administrativo. Editorial Depalma, Buenos Aires. 1971, p. 382.

➤ **En la orden de visita se precisará el objeto de la fiscalización.**

El artículo 38 fracción III del *CFF*, establece que la autoridad al emitir el acto administrativo deberá precisar el objeto o propósito de éste. La facultad inspectiva que ejercen las autoridades fiscales sobre las personas, es con el objeto de percatarse si las mismas han cumplido con las obligaciones que establecen las disposiciones legales aplicables.

La visita al ser un acto administrativo debe señalar claramente el objeto al cual deben circunscribirse los visitadores, toda vez que para Zanobini la visita constituye:

“...una declaración de voluntad, realizada por un sujeto de la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa...”⁹

En otro orden de ideas, debe precisarse el objeto, en virtud de que las órdenes no pueden ser genéricas, sino deben señalar en específico por su nombre las obligaciones fiscales que revisarán los visitadores.

Resulta de suma importancia subrayar que la expresión de “genérica de una orden”, no se la da la cita de una pluralidad de obligaciones fiscales a revisar, sino el que no se especifiquen por su nombre dichas obligaciones, cumpliendo así la autoridad lo dispuesto en los artículos 16 constitucional y 38 del *CFF*, con fundar y motivar en cuanto a su objeto la orden de visita de verificación.

Tal y como lo asevera la tesis 2a./J. 59/97, 9ª época, sustentada en la Segunda Sala, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: VI, diciembre de 1997, página: 333, que resuelve:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema

⁹ ZANOBINI, cit. por Altamira, P. Guillermo. Ob. Cit. p. 295.

Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco."

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

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz

Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

➤ **Levantamiento del acta circunstanciada.**

La visita debe de llevarse a cabo, en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, con la persona que se visita, o en su caso con el representante legal, excepto cuando previo citatorio entregado el día anterior, el visitado no se presenta, por lo que la diligencia se desarrollará con quien se encuentre en el lugar visitado con fundamento en lo dispuesto en el artículo 44 fracción II del *CFF*.

Una vez en el lugar, los visitadores procederán a identificarse. Es importante que la identificación se efectúe precisamente al inicio de la visita, asentando los datos de sus credenciales en el acta correspondiente, debe hacerse constar que se identificaron debidamente de tal manera que si en el acta no existe constancia alguna de tal sentido se estimara que los visitadores no cumplieron con la formalidad exigida.

Es procedente señalar que identificar es cuando se corrobora que existe identidad entre una persona o cosa y otra. Para el caso de los visitadores, la identificación persigue que hay identidad entre el nombre de la persona que se menciona en la orden, y la persona que se presenta en el domicilio del visitado.

Asimismo se requerirá al visitado nombre dos testigos, y en caso de negativa o impedimento el nombramiento lo realizará el visitador, haciendo constar esta situación en el acta que se levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos deben de ser los idóneos y ajenos a los hechos que se circunstancian en el acta por lo que tal designación debe de recaer en personas ajenas a quien rinden declaración.

Una vez iniciada la visita se procederá a revisar y seleccionar la documentación o a poner marcas en los documentos, esto con el fin de asegurar la información.

De toda visita deberá levantarse un acta debidamente circunstanciada, entendiéndose por esto, la cita de los hechos u omisiones observados por el personal actuante durante la visita, dicho de otra forma en la que se asienten todos los hechos y circunstancias particulares acaecidos durante su realización. Estas actas pueden ser totales o parciales, y en todo caso deberán levantarse actas para hacer constar los hechos que conozcan los visitantes.

Al concluir la visita, se levantará acta final, para lo cual se citará al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitantes y de los dos testigos. Si el visitado no se presenta, o se niega a firmarla se asentará en el acta esta situación. Una vez terminada la visita, en caso de encontrarse irregularidades, el visitador puede impugnar el acta, ante las autoridades correspondientes.

1.3.2 La visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales.

El fundamento legal lo encontramos en el artículo 42 fracción V del *CFF*, que señala que las autoridades podrán practicar entre otras las visitas domiciliarias a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de comprobantes fiscales.

Por ser el tema de estudio en el presente trabajo, sólo daré una breve explicación de lo que constituyen las visitas de este tipo, asimismo veremos de una forma rápida el artículo 49 del *CFF*, que establece las formalidades que deben de llevarse en la realización de estas visitas.

Este tipo de visitas tienen la misma regulación que las visitas anteriormente descritas, es decir, su fundamento constitucional es el artículo 16, debe de reunir las

formalidades de los cateos, así como los requisitos del artículo 38 del *CFF*; sin embargo, al constituir una forma especial, su regulación en el código mencionado, se estatuye en el artículo 49.

En otras palabras el criterio aislado sustentado por la Sala Regional del Sureste del *TFJFyA*, visible en la Revista de este órgano jurisdiccional No. 13, 4a. época, año II, agosto 1999, página 327, textualmente precisa:

“VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.- EN SU DESARROLLO ÚNICAMENTE DEBEN SEGUIRSE LAS FORMALIDADES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, contempla la facultad y el procedimiento para la entrega de la orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales y el procedimiento relativo, indicando en su fracción I, que la visita se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales de los contribuyentes, donde realicen enajenaciones o presten servicios; y en su fracción II, que al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia entregarán la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, por lo que al existir disposición expresa de la forma en cómo deben llevarse a cabo dichas diligencias, es de concluirse que no resultan aplicables las disposiciones de los artículos 42, fracciones I y III, 43, 44, fracción II y 46, fracción IV a VI, del Código Fiscal de la Federación.”

➤ **El lugar o lugares a visitar.**

La fracción I del artículo 49 del *CFF*, señala que la visita se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los contribuyentes. Como observamos no es sólo en el domicilio fiscal del visitado, sino en el lugar donde realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes.

➤ **Persona a visitar.**

La orden de visita va dirigida al visitado, al representante legal, al encargado o a quien se encuentre en el establecimiento en el momento de realizarse la diligencia de

verificación. Esto es, en este tipo de visitas no se requiere de que la diligencia se realice con el dueño o con su representante legal, en virtud de que la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, está sujeta a un procedimiento especial, regulado por los artículos 42, fracción V y 49 del *CFF*, que difiere sustancialmente de las visitas domiciliarias para revisar el cumplimiento en el pago de las contribuciones, a que se refieren los artículos 42, 43, 44, 45 y demás relativos y conducentes del código de la materia.

Sirve de apoyo, el criterio aislado sustentado por la Primera Sala Regional del Noroeste del *TFJFyA*, publicado en la revista número 8 de este mismo órgano jurisdiccional, 4a. época, año II, marzo de 1999, página 189, que en su orden prescribe lo siguiente:

“NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, GIRADA CON EL OBJETO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.- ES LEGAL.- Cuando se realiza indistintamente, con el representante legal del visitado encargado, o quien se encuentre al frente del establecimiento donde se llevará a cabo la visita de inspección, sin que sea indispensable la existencia del previo citatorio, lo anterior es de acuerdo a lo previsto en la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que para tal evento los verificadores deberán sujetarse literalmente a las reglas que para tal efecto se señala el citado numeral, y no a las reglas ordinarias de toda visita domiciliaria, las cuales son reguladas en la fracción II, del artículo 44 del referido código, por tal virtud si los inspectores al notificar la referida orden, se sujetaron a los lineamientos del artículo 49 fracción II, del código tributario federal, su actuación fue apegada a derecho.”

> **Período a revisar**

La autoridad debe necesariamente precisar los periodos temporales dentro de los cuales se verificará si el contribuyente da estricto cumplimiento a la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza, ya que en caso de que el visitador decidiera la fecha en que deba realizarse la verificación ordenada, viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica del visitado; toda vez que los artículos del *CFF* que se aplican a las visitas domiciliarias, establecen que éstas deben cubrir una

serie de formalidades, entre las que está precisamente la de consignar el período a revisar.

Como se precisó con antelación, tal requisito también se aplica en el caso de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales en virtud de que dicha verificación no constituye, más que una modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación, que como potestad del Estado se otorga a las autoridades fiscales, es por ello que la orden relativa a la práctica de este tipo de visitas, debe cumplir con los requisitos que señala el artículo 38, del *CFF*, con relación en el diverso 16 constitucional, entre los cuales encontramos la designación del periodo a revisar.

➤ **Identificación de los visitantes, y designación de los testigos.**

El artículo 49 fracción III, del *CFF*, señala que los visitantes deberán identificarse ante la persona con la que se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados por el visitado, el nombramiento lo harán los visitantes asentando la situación en el acta respectiva.

En conclusión, es la misma formalidad observada en todas las visitas domiciliarias. Para no caer en términos repetitivos, ver tema anterior *infra* 1.3.1.

➤ **Levantamiento del acta circunstanciada.**

Las fracciones IV y V, del artículo 49 del código en comento, señalan que deberá levantarse acta debidamente circunstanciada, en la que se haga constar los hechos u omisiones reconocidos por las autoridades.

Respecto al levantamiento de una acta última final y de una acta final, en el desarrollo de la visita domiciliar ordenada, en las visitas domiciliarias en materia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, como expusimos anteriormente tiene su propio procedimiento, previsto en el artículo 49 del ordenamiento tributario

federal antes transcrito, mismo que no contiene disposición alguna que obligue a los visitadores a levantar acta final en dicha inspección, sino que únicamente obliga al levantamiento de un acta de visita debidamente circunstanciada, que finaliza con la firma de los actuantes.

La finalidad de las visitas domiciliarias en la materia que nos ocupa, es revisar el cumplimiento de las obligaciones relativas a la expedición de comprobantes fiscales, en el momento mismo en que se lleva a cabo, razón por la cual, resulta innecesaria un acta final, en virtud de que no se está determinando su situación fiscal en materia de contribuciones, sino que únicamente se observa el cumplimiento de los requisitos fiscales exigidos en cuestión de expedición de comprobantes fiscales, máxime que el propio ordenamiento antes transcrito hace referencia a una sola acta de visita y no a varias.

Por tratarse del tema base de nuestro estudio, en capítulos subsecuentes entraremos al estudio detallado del artículo 49 del *CFF*, referente a las visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales.

1.4 Diferencias y similitudes entre los diversos tipos de visitas domiciliarias.

En el presente capítulo, hicimos la referencia de que la actividad fiscalizadora de las autoridades fiscales se puede realizar tanto en el domicilio del contribuyente como a través de revisiones en el domicilio de la autoridad; sin embargo, dada la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias, nos referimos a estos actos de fiscalización principalmente.

El artículo 42 del *CFF*; en sus fracciones III y V, establece que las autoridades podrán por un lado, practicar visitas a los contribuyentes para revisar su contabilidad, bienes y mercancías; y por el otro para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

Como observamos, del artículo 42 del código mencionado, se desprenden los dos casos en que puede llevarse a cabo las visitas domiciliarias; sin embargo, aunque ambas fracciones tratan sobre las visitas domiciliarias, tienen procedimientos diversos, pues mientras los artículos 43, 44, 46 y 47 del *CFF*, regulan el procedimiento de las visitas domiciliarias previstas en la fracción III del artículo 42 del código invocado, el artículo 49 del mismo ordenamiento, enumera las formalidades que deben ser observadas en la realización de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

En ese orden de ideas, para una mejor comprensión a continuación desglosamos las similitudes y las diferencias observadas en ambos tipos de visitas domiciliarias.

➤ **Similitudes entre los dos tipos de visitas domiciliarias..**

- Existir mandamiento escrito;
- Ser emitido por autoridad competente;
- Deberá constar en la orden respectiva, la firma autógrafa del funcionario emisor;
- El acto deberá estar debidamente fundado y motivado;
- En la orden deberá constar:
 - Nombre del visitado;
 - Lugar o lugares donde deba realizarse la visita;
 - Periodo a revisar; y
 - Objeto de la visita.
- El visitado se identificará con la persona que atienda la diligencia;
- La designación de los testigos será por parte del visitado, y en caso de negativa serán nombrados por los visitadores actuantes; y
- El levantamiento de una acta debidamente circunstanciada.

➤ Diferencias entre los dos tipos de visitas domiciliarias..

- La notificación.
 - La notificación en las visitas contempladas en la fracción III del artículo 42 del *CFF*, se harán conforme a lo dispuesto en los artículos 134 y 137 del código en comento; es decir, en el momento de la notificación, en caso de no encontrarse el visitado o su representante legal, se dejará citatorio, para que cualquiera de éstos, lo esperen el día hábil siguiente, una vez realizado el citatorio y no estuvieren el día y hora señalados, la diligencia se efectuará con quien se encuentre en el lugar a visitar.
 - En las visitas de verificación de comprobantes fiscales, el artículo 49 del *CFF*, no obliga a los visitadores en la práctica de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, a entender la diligencia con el propio contribuyente, su representante legal, ni mediar citatorio previo, toda vez que el precepto en cita, establece que al presentarse los visitadores al lugar donde se realizará la diligencia, se entregará la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento.
- Persona con quien deba atenderse la diligencia.
 - Las visitas contempladas en la fracción III del diverso 42, cuando el visitador se presenta al lugar donde deba practicarse la diligencia de inspección, y no estuviere el visitado o su representante legal, se deberá dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día hábil siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hiciere la visita se realizará con quien se encuentre en el lugar visitado.

- Por disposición del artículo 49 del *CFF*, dicha diligencia se entiende indistintamente con el visitado, con el representante legal, el encargado o quien se encuentre al frente del establecimiento.

- Lugar o lugares de la visita.
 - En las visitas domiciliarias genéricas, el lugar a visitar será el domicilio fiscal del contribuyente.

 - Las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se pueden realizar indistintamente en el lugar donde los contribuyentes realicen sus actividades comerciales, de conformidad con lo dispuesto en la fracción I, del artículo 49 del *CFF*; es decir, las visitas se podrán llevar a cabo en un domicilio que constituye una sucursal de la empresa o negocio del contribuyente.

- Objeto de la visita.
 - El artículo 42, fracción III del *CFF*, señala que el objeto de este tipo de visitas es revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Por lo cual en las órdenes de visita se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse, pues ello permite que la persona visitada conozca en forma plena las obligaciones a su cargo que se van a revisar

 - El mismo artículo, en su fracción V, establece que el objeto de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, es éste, es decir, el objeto es verificar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia de comprobantes fiscales y la presentación de solicitudes y avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

- Levantamiento de un acta debidamente circunstanciada.
 - En las visitas domiciliarias contempladas en la fracción III del artículo 42 del *CFF*; los visitadores se encuentran obligados a levantar un acta circunstanciada, así como actas parciales y un acta final, con base en lo dispuesto en el artículo 46 del código mencionado.
 - Las visitas domiciliarias en materia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, tienen su propio procedimiento, previsto en el artículo 49 del ordenamiento tributario federal, mismo que no contiene disposición alguna que obligue a los visitadores a levantar actas parciales y un acta final en dicha inspección, sino que únicamente obliga al levantamiento de un acta de visita debidamente circunstanciada; ya que en este tipo de visitas se revisa el cumplimiento de las obligaciones relativas a la expedición de comprobantes fiscales, en el momento mismo en que se lleva a cabo, y no se está determinando su situación fiscal en materia de contribuciones.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTEMPLADA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES Y SU INJERENCIA CON EL DESARROLLO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

2.1 Las Garantías Individuales.

A lo largo de la historia ha existido una constante preocupación por proteger el hombre contra ciertos abusos cometidos en su contra por un tercero. El hombre tiene ciertos derechos que imprescindiblemente deben ser respetados, en virtud de que son derechos inherentes a la naturaleza humana; como la dignidad, libertad, igualdad y seguridad entre los hombres, es por eso, que el Estado tiene la obligación de defender, proteger y respetar tales derechos.

Como antecedente a la constante defensa de estos derechos, se expidió la Declaración de Virginia en cuanto a derechos humanos en el año de 1776, con motivo de la Independencia de Estados Unidos de América. Estos derechos están implícitos en la Declaración Francesa que fue declarada más tarde.

Fue hasta el año de 1948 cuando la Organización de las Naciones Unidas expuso la Declaración Universal de los Derechos Humanos válida aún en la actualidad.

En ese tenor las garantías individuales, derivan de los Derechos Humanos, a los que describimos como todos aquellos derechos que tiene toda persona por el sólo hecho de serlo.

En ese sentido Luis Bazdresch señala:

"Los derechos humanos son las facultades que los hombres tienen, por razón de su propia naturaleza, de la naturaleza de las cosas y del ambiente en que viven, para conservar, aprovechar y utilizar libre, pero lícitamente, sus propias aptitudes, su actividad y los elementos de que honestamente pueden disponer, a fin de lograr su bienestar y progreso personal, familiar y social."¹⁰

Juventino V. Castro afirma que:

¹⁰ BAZDRESCH, Luis. Garantías Individuales. Editorial Trillas, México 1992, p. 34.

"...no son elaboraciones de juristas, politólogos o sociólogos, ni nacen como producto de una reflexión de gabinete, son auténticas vivencias de los pueblos(...) quienes se las arrancan al soberano para lograr el pleno reconocimiento de libertades o atributos, que se supone corresponden a la persona humana por el simple hecho de tener esta calidad."¹¹

El Estado durante toda la historia ha sido el primero en violentar los derechos humanos en perjuicio de los gobernados, así éstos han tenido que obligar a aquél a respetarlos, surgiendo entonces la polémica de si el Estado los otorga o sólo los reconoce; al respecto, la Escuela del Derecho Natural señala que los derechos humanos nacen de la naturaleza misma del ser humano y no de un acto de gracia del Estado, quien se limita sólo a reconocerlos en sus Constituciones.

Existe una preocupación incesante sobre la dignidad, libertad e igualdad, principios inalienables del hombre, inherentes a su naturaleza, a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre expuesta en 1789 por la Asamblea Nacional.

En México el artículo 102 constitucional, prevé la existencia de un organismo que ampara el orden jurídico mexicano, y que conocerá de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos.¹²

A este organismo se le denomina Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH), encargado de conocer de las inconformidades que se presenten en relación

¹¹ CASTRO, Juventino V., Garantías y Amparo. Editorial Porrúa. México 1994, p. 3.

¹² Ver Decreto Constitucional. Salón de Sesiones de la Comisión Permanente del Honorable Congreso de la Unión. México, D.F., a 18 de agosto de 1999. Sen. María de los Ángeles Moreno Uriegas, Presidente. Dip. A. Mónica García Velázquez, Secretaria. Sen. Porfirio Camarena Castro, Secretario. Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los siete días del mes de septiembre de mil novecientos noventa y nueve. Ernesto Zedillo Ponce de León. Rúbrica. El Secretario de Gobernación, Diódoro Carrasco Altamirano. Rúbrica.

con las recomendaciones, acuerdos u omisiones de los organismos equivalentes en las Entidades Federativas.

La *CNDH* cuenta con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.

Este órgano se conforma por el Presidente y por el Consejo Consultivo integrado por diez consejeros, quienes serán elegidos por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Cámara de Senadores o, en sus recesos, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, con la misma votación calificada.

El Presidente de la *CNDH* presentará anualmente a los Poderes de la Unión un informe de actividades. Al efecto comparecerá ante las Cámaras del Congreso en los términos que disponga la ley.

2.1.1 Concepto de garantía.

La vida pública mexicana contempla una serie de sucesos relacionados con el Estado y los individuos.

El Estado con el propósito de no lesionar a los particulares con su conducta, debe ceñir su actuación a una serie de normas, requisitos o circunstancias preestablecidas, si no es de esta manera cualquier acto emitido no se considerará válido.

La palabra garantía proviene del latín *warranty* o *warrantie*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar.

En el Derecho Privado, garantía significa el pacto accesorio mediante el cual se asigna determinada cosa al cumplimiento de alguna obligación, es decir nos da una idea de aseguramiento del cumplimiento de una oferta; y en el Derecho Público se

considera que existen garantías individuales cuando la norma suprema establece los medios adecuados para que los gobernados estén protegidos contra los abusos del Poder Público.

A través de las garantías individuales el Estado se obliga a que en caso de que alguno de sus órganos vulnere los derechos fundamentales de los gobernados, éstos tendrán los medios de defensa adecuados para conseguir de la autoridad la restitución de la garantía violada.

Luis Bazdresch, define las garantías individuales de la siguiente manera:

“Las garantías de los derechos del hombre son las distintas prevenciones que la soberanía ha impuesto en la ley constitutiva del estado, como limitaciones y obligaciones en la actuación de los órganos gubernativos, para que los propios órganos respeten y permitan que las personas disfruten y ejerzan libre y eficientemente, dentro del marco de las leyes, los derechos humanos declarados en la misma ley constitutiva.”¹³

En otras palabras, mediante las garantías individuales la población hace valer sus derechos frente al poder del Estado, es decir, son los límites de la actuación del Estado frente a los particulares.

El jurista Ignacio Burgoa, hace una importante distinción entre los derechos del hombre y las garantías individuales. Para una mejor comprensión a continuación se transcribe:

“Los derechos del hombre se traducen substancialmente en potestades inseparables e inherentes a su personalidad; son elementos propios y consubstanciales de su naturaleza como ser racional, independiente de la posición jurídico-positiva en que pudiera estar colocado ante el Estado y sus autoridades; en cambio las garantías individuales equivalen a la consagración jurídico-positiva de esos elementos, en el sentido de investirlos de obligatoriedad e imperatividad para atribuirles respetabilidad por parte de las autoridades estatales y del Estado

¹³ BAZDRESCH, Luis. Ob. cit., pp. 34 y 35.

*mismo. Por ende, los derechos del hombre constituyen, en términos generales, el contenido parcial de las garantías individuales, considerando a éstas como meras relaciones jurídicas entre los sujetos(...) gobernados, por un lado y Estado y autoridades, por el otro.*¹⁴

2.1.2 La Suspensión de las Garantías Individuales.

La suspensión de las garantías individuales, encuentra su fundamento en el artículo 29 constitucional que establece:

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

Esta se da cuando ocurren causas de emergencia, y la estabilidad y seguridad del Estado son más importantes que la de los individuos aisladamente considerados, por lo que el gobierno necesita de todos los medios que estén a su alcance para remediar las situaciones graves por las que atraviese.

En otros términos, la suspensión de las garantías individuales significa que se derogan relativamente las limitaciones a los órganos del Estado otorgadas por la Constitución a favor de los derechos de los individuos.

¹⁴ BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, México 1985, 19ª edición, p. 187

Los órganos que intervienen en la suspensión son:

- a) El presidente de la República, a quien de modo indelegable, le corresponda solicitar la suspensión;
- b) Los más cercanos colaboradores del presidente deben de dar su acuerdo para la solicitud de la suspensión; y
- c) El Congreso quien debe de aprobar la suspensión. En caso de que el Congreso se encontrara en receso, la Comisión Permanente podrá aprobar la suspensión. No sucede lo mismo para el otorgamiento de las facultades extraordinarias que sólo pueden ser concedidas por el Congreso.

Las garantías sólo pueden suspenderse en cuanto fuesen obstáculo para hacer frente rápida y fácilmente a la situación y es el Jefe del Ejecutivo el que a su discreción debe determinar qué garantías individuales quedarán suspendidas; pueden suspenderse en todo el país o en un lugar determinado.

La suspensión no puede referirse a determinado individuo sino en términos generales, ya que en caso contrario se convertiría en una ley privativa. Ignacio Burgoa refiere que la suspensión de las garantías:

"...implica la cesación de la vigencia de la relación jurídica que importa la garantía individual, o sea, la paralización de la normatividad de los preceptos constitucionales que la regulan(...) a consecuencia de la suspensión de las garantías individuales, todos los preceptos constitucionales que las consagran como las leyes reglamentarias u orgánicas respectivas dejan de estar vigentes."¹⁵

Una vez suspendidas las garantías individuales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 constitucional, se le otorgarán facultades extraordinarias al Presidente de la República con el fin de que dicte disposiciones y adopte las medidas necesarias para afrontar la situación en los casos de invasión, perturbación grave de la

¹⁵ BURGOA, Ignacio. Ob. cit., pp. 210 y 211.

paz pública o cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, con fundamento en el artículo 49 del mismo ordenamiento, que a continuación se transcribe.

“Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias del Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

Al respecto señala Ignacio Burgoa:

“Una vez suspendidas las garantías individuales, el gobierno estatal tiene que estar investido del cúmulo necesario de facultades para decretar las medidas convenientes e indispensables a fin de prevenir o remediar los trastornos públicos y sociales propios de una situación anormal provocada por los sucesos a que alude el artículo 29 constitucional.

Percatándose de la necesidad de que el gobierno del Estado actúe dentro de un radio de actividad lo suficientemente amplio para cumplir en forma cabal con su trascendental y difícil cometido, consistente en afrontar la situación de emergencia, el Constituyente de 16-17 previó la posibilidad de otorgamiento de “facultades extraordinarias” por parte del Poder Legislativo Federal a favor del Ejecutivo de la Unión.”¹⁶

2.1.3 La clasificación de las Garantías Individuales.

La parte dogmática de nuestro máximo ordenamiento jurídico contempla las disposiciones que bajo el rubro de “garantías individuales” constituyen limitaciones expresas a los órganos del Estado en sus facultades.

Existen clasificaciones diversas de Garantías Individuales, así tenemos que algunos tratadistas las han dividido en garantías de igualdad, garantías de libertad, garantías de propiedad y garantías de seguridad jurídica.

1. *Las Garantías de Igualdad.* La igualdad consiste en que varias personas cuya situación coincida puedan ser sujetos de los mismos derechos y obligaciones. No debe de haber distinciones ni diferencias entre los hombres como tales.

En la antigüedad la igualdad no existió entre los hombres, palpándose marcadas diferencias entre los componentes de la sociedad y, en algunos pueblos de esta época practicaban la esclavitud, donde se le daba al hombre la calidad jurídica de cosa. Fue en la Revolución Francesa, donde apareció definitivamente la igualdad del hombre, subsistiendo actualmente en la mayoría de los ordenamientos legales. En nuestra Constitución los preceptos que se refieren a la garantía de igualdad son: 1º, 2º, 4º, 12º, 13º.

2. *Las Garantías de Libertad.* Son aquellas garantías eminentemente humanísticas, que las constituciones reconocen y respetan. La libertad es una facultad que tienen los individuos para ejercer o no alguna actividad, por lo tanto es una cualidad inseparable de la naturaleza humana. Las garantías de libertad se encuentran consagradas en los artículos 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, 16º, 24º y 28º.

3. *Las Garantías de Propiedad.* La propiedad en México cumple una función social, se ha alejado del sistema romanista al de propiedad absoluta. Esta garantía se encuentra consagrada en el artículo 27 constitucional.

La propiedad según Guillermo Floris Margadant es:

*"... es el derecho de obtener de un objeto toda la satisfacción que éste pueda proporcionar. Este derecho puede estar limitado por el interés público y por otros derechos privados que desmiembran la propiedad (hipotecas, servidumbre, etc.)."*¹⁷

4. *Las Garantías de Seguridad Jurídica.* Estas contienen los requisitos a que deben sujetarse toda autoridad para poder lícitamente provocar una afectación en la

¹⁶ BURGOA, Ignacio. Ob. Cit., p. 221

¹⁷ FLORIS MARGADANT, Guillermo. Derecho Romano. Editorial Esfinge, México 1985, p. 250.

esfera jurídica del gobernado; es decir, los actos de autoridad deben de cumplir una serie de requisitos para no dejar en estado de indefensión al particular.

Toda actuación del Estado apartada del cauce legal al que debe sujetarse, no será considerada válida. Cuestión consagrada en los artículos 14 y 16 constitucionales.

2.1.4 Definición de las Garantías de Seguridad Jurídica.

El propósito que motiva a un grupo de individuos a formar un Estado es el de garantizar la seguridad física y patrimonial de los miembros que la integran preservándolos contra cualquier ataque externo o interno; con este objeto se establecen las normas jurídicas de observancia general. Las garantías de seguridad jurídica tienen por objeto asegurar que cualquier afectación a los particulares sea lícita, es decir, que cumpla con los requisitos mínimos establecidos en la Constitución Política de nuestro país. Juventino V. Castro define las garantías de seguridad jurídica como:

"...garantías constitucionales de carácter instrumental, que establecen las formas y los procedimientos a que deben sujetarse las autoridades, para poder lícitamente invadir el campo de las libertades individuales, o bien para hacer respetar el orden público necesario para toda sociedad organizada, las cuales... desde un punto de vista práctico y formal sirven para instrumentar a las ya estudiadas."¹⁸

Al respecto Luis Bazdresch sostiene que:

"La garantía de seguridad jurídica(...) incluye un conjunto bastante extenso de prevenciones constitucionales que tienden a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, estos no procederán arbitraria ni caprichosamente, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la ley como normas del ejercicio de las facultades de los propios órganos los cuales necesitan estar creados en una disposición legislativa y sus atribuciones necesitan a su vez estar definidas en textos legales o reglamentarios expresos."¹⁹

¹⁸ CASTRO, Juventino V. Ob. cit., pp. 216 y 219.

¹⁹ BAZDRESCH, Luis. Ob. cit., p. 162

De las anteriores definiciones se desprenden los siguientes elementos: a) el sujeto pasivo es el Estado; b) se trata de una obligación de hacer; c) tiene por objeto hacer lícita y válida una afectación en la esfera jurídica del gobernado; y d) cumpliendo ciertos requisitos impuestos en la Constitución Política de nuestro país.

2.2 Artículo 14 constitucional.

Este precepto regula una de las garantías de seguridad jurídica; que incluye entre otras, la de legalidad, que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica y tiene como finalidad la protección al gobernado proporcionándole los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos.

Asimismo, por su primordial importancia destaca la garantía de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír la defensa de los afectados.

Tal y como lo señala José Mauricio Fernández Cuevas:

“El segundo párrafo del artículo 14 constitucional, posee un contenido normativo que no puede menos que ser calificado de excepcional en atención a que constituye la norma que a nivel de nuestra regulación de mayor jerarquía en lo interno, determina las medidas que de carácter coercitivo deben imperar conforme a derecho en nuestro sistema jurídico,(...) que la función de éste cumple en razón de las cuestiones o materias que regula, básicamente se constriñe a establecer las directrices que legalmente deben observarse en relación a las posibles sanciones legalmente estimadas como admisibles por nuestro orden jurídico.”²⁰

²⁰ FERNANDEZ, y Cuevas José Mauricio. Visitas Domiciliarias para efectos legales. Aspectos constitucionales. Dofiscal editores. México 1983, 1ª edición, p. 35.

Por la relevancia que adquiere en un Estado de Derecho esta garantía, será necesario ir a la fuente histórica para tener una mayor comprensión.

2.2.1 Antecedentes del artículo 14 constitucional.

El artículo 14 constitucional tiene antecedentes muy remotos, toda vez desde la Época Prehispánica se regulan las garantías de legalidad, de audiencia y de estricta aplicación,.

En tal virtud, la sociedad del pueblo mexicana, se encontraba constituida por diversos órganos jurídicos, mismos que dictaban las leyes e impartían justicia para los diferentes niveles sociales. En los aztecas a diferencia de los mexicas, su derecho civil era más bien consuetudinario, siendo los jueces los únicos que podían aplicar la justicia; sin embargo, en la materia penal las disposiciones legales se encontraban en los códigos según el tema en cuestión.

El Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana (INEHRM) señala al respecto:

"En los mencionados manuscritos se hacía referencia a actos de justicia aplicados a los delincuentes, tales como: ladrones y adúlteros; así como a las penas a que eran sometidos. El tlatoani y los jueces eran los legisladores y al castigar algún delito o al fallar en algún negocio, determinaban una especie de jurisprudencia que, como antecedente, podría aplicarse en el futuro para casos similares. En materia criminal, a cada delito le correspondía un castigo previamente establecido, dictado por tribunales que funcionaban con anterioridad al hecho. De igual forma, el fallo dado por los jueces en cuestiones civiles se observaba como ley en las ocasiones en que se repitiese un problema similar."²¹

²¹ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Nuestra Constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano de las Garantías Individuales artículos 14 al 23. INEHRM, México 1990, p. 15.

Asimismo el artículo 14 tuvo grandes cambios en la Época Colonial, para ello el INEHRM dice:

"Con la conquista de Tenochtitlan, se implantó un sistema de justicia esencialmente español que suplantó al aparato judicial indígena. En las villas y ciudades españolas la justicia se hallaba en manos de alcaldes y corregidores, en tanto que dentro de los pueblos de indios los asuntos judiciales eran resueltos por gobernadores o cabildos indígenas, facultados judicialmente por la Corona, quienes antes de la conquista habían sido caciques y nobles.

El gobierno colonial decretó diversos ordenamientos jurídicos que intentaron legislar, en lo civil y en lo criminal, sobre asuntos indianos. Así las leyes de Indias fueron suplementarias de la vieja legislación castellana.

Sin embargo, cuando no se podía solucionar una causa por medio de las leyes que la Corona había expedido para regir en el virreinato, se aplicaban las disposiciones contenidas en distintos códigos netamente españoles, tales como el Fuero Juzgo o el Fuero de Castilla. De esta forma, un oficial español, técnicamente, podía sentenciar a un delincuente indígena en la Nueva España, basado en códigos españoles, que en muchas ocasiones habían sido expedidos en la península antes del descubrimiento de América.(...)

Asimismo, durante la Colonia existieron otros tribunales que, aunque no procedían de la Audiencia, cooperaban en la administración de la justicia. Destacaban entre ellos: el Consulado de México, que conocía de los pleitos entre comerciantes y sobre mercaderías; el Real Tribunal de Minería, constituido por los mineros para la solución de todo lo concerniente a su gremio, y los Tribunales Eclesiásticos y Militares, que por su amplia jurisdicción hacían confusa la impartición de la justicia."²²

Siguiendo ese lineamiento, en los siglos XIX y XX con el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, el cual aun cuando careció de vigencia práctica, por primera vez, en su artículo 31, se menciona la garantía de audiencia al señalar:

"Artículo 31. Ninguno debe ser juzgado ni sentenciado, sino después de haber sido oído legalmente."

El INEHRM hace mención sobre las leyes retroactivas y señala lo siguiente:

²² Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Ob. cit., pp. 16 a 17.

"En el primer documento constitucional del México Independiente, el Acta Constitutiva, firmada el 31 de enero de 1824, quedó prohibido ejercer juicios por comisión especial o hacer uso de las leyes retroactivas (artículo 19). Dicho precepto se repitió en la Constitución de 1824 dentro del artículo 148

La vigencia de esta Constitución continuó hasta 1836, cuando se promulgó la primera Carta Centralista de México. Las Siete Leyes, (...) su artículo 2º estableció contundentemente la imposibilidad de establecer comisiones o tribunales especiales para juzgar a los acusados, así como la irretroactividad de las leyes.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana (1843,) segunda Constitución de carácter centralista, conservó dentro de sus artículos 9º y 182 la garantía ofrecida a los ciudadanos, de no alterar los trámites de un proceso señalado por la propia legislación y en caso de alteración, la responsabilidad recaería en los jueces involucrados.

El 18 de mayo de 1847, el Congreso Constituyente (...), aprobó el Acta Constitutiva y de Reformas que nuevamente puso en vigor el Acta y la Constitución Federal de 1824. Además, introdujo una reforma muy importante, el artículo 25, donde por primera vez a nivel federal, quedó instituido el Juicio de Amparo.

En 1856, y como resultado de la Revolución de Ayutla, se presentó un nuevo Proyecto de Constitución Política, el cual contempló en sus artículos 4º, 21 y 26 las garantías referentes a la irretroactividad de las leyes, a la imposibilidad de despojar de sus propiedades a ningún individuo, ni desterrarlo, ni proscribirlo, salvo mediante sentencia judicial; asimismo, señaló que nadie podía ser privado de su libertad, ni de la vida o de sus propiedades, sino en virtud de una sentencia dictada por autoridad competente..²³

En el proyecto de Constitución de 1857, en su artículo 26, se decía:

"Artículo 26. Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de la propiedad, sino por virtud de sentencia dictada por autoridad competente, y según las formas expresamente fijadas en la ley y exactamente aplicadas al caso."

El texto aprobado por el Congreso quedó contenido en el artículo 14 y redactado en la siguiente forma:

²³ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Ob. cit., pp. 19 a 20.

"Artículo 14. No se podrá expedir ninguna ley retroactiva. Nadie puede ser juzgado ni sentenciado sino por leyes dadas con anterioridad al hecho y exactamente aplicadas a él por el tribunal que previamente haya establecido la ley."

La redacción entre el texto propuesto y el aprobado finalmente, varió sustancialmente, porque los constituyentes consideraron que como se trataba de garantizar los derechos más importantes de toda persona (la vida, la libertad y sus propiedades), si se aprobaba el texto original podría interpretarse en el sentido de que se permitía la pena de muerte, por lo cual estimaron que con la redacción final "Nadie puede ser juzgado ni sentenciado", se conservaba en el fondo la garantía de dichos derechos.

En el año de 1910, el régimen porfirista provocó una grave situación política, social y económica en el país, lo que originó el surgimiento de un movimiento revolucionario en noviembre del mismo año, encabezado por Francisco I. Madero, cuestionando al gobierno del General Díaz, quien en mayo de 1911, renuncia al cargo de Presidente de la República.

Una vez realizadas las elecciones presidenciales, resulta triunfador Francisco I. Madero, y asume la presidencia el 6 de noviembre de 1911. Sin embargo, los conflictos y las diferencias entre los principales jefes revolucionarios ocasionaron el inicio de la etapa conocida como la lucha de facciones. Tras dos años de guerra civil, en 1916, las fuerzas encabezadas por Venustiano Carranza lograron imponerse, con lo que se controló política y militarmente al país.

Fue hasta el mes de septiembre de 1916, cuando el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista Venustiano Carranza, decidió convocar a un Congreso Constituyente con el objeto de dar expresión constitucional a las demandas sociales. La Asamblea Constituyente tendría como finalidad reformar la Constitución de 1857 para adecuarla a las nuevas necesidades del país.

En la sesión ordinaria el 21 de diciembre de 1916, se aprobó el contenido del artículo 14, tal y como lo había propuesto Carranza. Así, en la Constitución de 1917, firmada el 31 de enero de 1917 y jurada el 5 de febrero del mismo año (como reconocimiento a la de 1857), queda plasmado en el diverso 14, uno de tantos derechos del hombre que protege esta Constitución.

2.2.2 Las garantías contempladas en el artículo 14 constitucional.

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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

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

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

El artículo antes transcrito, comprende diversas garantías, Ignacio Burgoa en su obra “Las Garantías Individuales” las enumera de la siguiente manera:

- La prohibición de la irretroactividad de la ley;
- El derecho o garantía de audiencia;
- La garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal; y
- La garantía de legalidad en materia civil.”²⁴

En forma casi unánime diversos autores se inclinan por la siguiente clasificación que coadyuva al tema que trato.

²⁴ BURGOA, Ignacio. Ob. cit., p. 499.

1. *La prohibición de la irretroactividad de la ley.* Un ordenamiento o su aplicación, tiene carácter o efectos retroactivos, cuando afectan situaciones o derechos que han surgido con apoyo en disposiciones legales anteriores, o cuando lesionan efectos posteriores de tales situaciones o derechos que están estrechamente vinculados con su fuente y no pueden apreciarse de manera independiente.

2. *El derecho o garantía de audiencia.* Por lo que se refiere a los derechos protegidos, el precepto comprende la vida, la libertad, propiedades, posesiones y derechos, con lo cual se abarca todo tipo de privación. Respecto a los elementos del derecho constitucional de audiencia, comprende los de juicio, tribunales previamente establecidos, y las formalidades esenciales del procedimiento.

El juicio se ha entendido en un sentido más amplio que el de proceso judicial, toda vez que abarca el procedimiento administrativo. Se ha discutido si en el procedimiento administrativo la audiencia del particular debe ser previa a la afectación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), señala dos materias sobre las cuales no se exige audiencia previa, por una parte la expropiación por causa de utilidad pública, y por la otra la fijación de las tasas impositivas, así como el ejercicio de la facultad económico coactiva, pues en estas materias se puede acudir posteriormente a la impugnación administrativa y al juicio de amparo.

Por tribunales previamente establecidos debe entenderse a todos aquellos tribunales que tengan la facultad de decidir controversias de manera imparcial, como ocurre con algunas autoridades administrativas. Esta disposición se encuentra vinculada con el artículo 13 constitucional, que establece que "Nadie puede ser juzgado por las leyes privativas ni por **tribunales especiales**", es decir prohíbe los tribunales de esta naturaleza, en tal virtud el artículo 14, complementa el artículo 13, exigiendo que los tribunales hayan sido previamente establecidos. Los Tribunales Administrativos en opinión doctrinaria están considerados como Tribunales Especializados.

Las formalidades esenciales del procedimiento, son aquellas que debe tener todo procedimiento no sólo judicial, sino también administrativo, para así proporcionar una verdadera oportunidad de defensa a los afectados

Lo anterior se justifica en virtud de la necesidad del juicio previo. Constituye el marco necesario ofrecido por un régimen de Derecho; en toda afectación, no sólo corporal sino de cualquier índole, es fundamental que los posibles afectados expresen sus puntos de defensa para ser escuchados y tomados en cuenta en juicio; con esto se evita la arbitrariedad y se da satisfacción a lo que se conoce con el nombre de "garantía de audiencia".

3. *La garantía de la exacta aplicación de la ley.* La garantía contemplada en los párrafos tercero y cuarto del diverso 14, establecen que queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito. Asimismo que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva, deberá ser conforme a la letra o a la interpretación de la ley, y a falta de ésta, conforme a los principios generales del derecho.

Respecto a la sentencia definitiva, Ignacio Burgoa nos dice:

"El acto de autoridad condicionado por la expresada garantía de legalidad es la sentencia definitiva, o sea, la resolución jurisdiccional que dirima el conflicto jurídico substancial o fundamental en un juicio. Sin embargo por extensión jurisprudencial(...) La Suprema Corte ha reputado como actos procesales condicionados por la citada garantía no sólo a los fallos de fondos, sino a las decisiones interlocutorias y demás autos o proveídos en un juicio. Es más, tal extensividad se deriva del principio de legalidad genérico, en el sentido de que todo acto de autoridad y, por tanto, toda resolución judicial, aunque no sea sentencia definitiva, debe fundarse en la norma jurídica aplicable."²⁵

Margarita Lomelí Cerezo, dice que la exacta aplicación de la ley:

²⁵ BURGOA, Ignacio. Ob. cit., p. 573.

“Que no debe entenderse exclusivamente en el sentido de su expresión literal, sino según su contenido jurídico y su teología; por tanto, toda ley es susceptible de interpretación según derecho; en materia penal están expresamente prohibidas las penas impuestas por analogía o por mayoría de razón, pues las sanciones son constitucionales únicamente cuando una ley las tiene establecidas expresa y precisamente para el hecho concreto atribuido al reo.”²⁶

En ese orden de ideas, Ignacio Burgoa define a los principios generales del derecho como:

“Por principios generales del derecho, como fuente de colmación de las lagunas de la ley o como supletoria de la falta de ésta para resolver los conflictos jurídicos en los términos del cuarto párrafo de nuestro artículo 14 constitucional, deben entenderse las normas elaboradas por la mente investigadora mediante el análisis inductivo del sistema jurídico mexicano y de los sistemas culturales afines, con vista a establecer, en juicios lógicos en que deben traducirse tales principios, las notas uniformes que rijan a todas las instituciones integrantes en tales sistemas.”²⁷

En otras palabras, el hecho de que las leyes se publiquen hacia el futuro y que sean claras para las situaciones realizadas por los particulares, es necesario se amolden perfectamente al contenido de las mismas, lo que constituye una seguridad para todos los habitantes, en el sentido de que las normas son iguales para todos y conducen a la plena legalidad de los actos de autoridad.

En caso de los delitos las leyes deben ser perfectamente aplicables a los casos concretos; por lo que si falta el más mínimo de los requisitos, es decir no se complementa exactamente el tipo, los actos de las personas no están comprendidas dentro de tales leyes, y por consecuencia no hay conducta antisocial.

En las cuestiones del orden civil, la autoridad judicial puede resolver la controversia con apoyo en la ley, si ésta no resuelve el problema se podrán tomar en

²⁶ LOMELÍ, Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa. México 1997. 2ª edición, p. 158.

²⁷ BURGOA, Ignacio. Ob. cit., pp. 577 y 578.

cuenta los principios generales del derecho, que desde la antigüedad han sido válidos para regir la vida en sociedad.

La tesis aislada, sustentada por los TCC, y visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo III, Segunda Parte- 2, 8ª Época, página 573, expresa:

"PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO. Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental.- La operancia de estos principios en toda su extensión -para algunos como fuente de la cual abrevia todas las prescripciones legales, para otros como su orientación a fin- no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores insitos en la concepción actual del derecho.- Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales están facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Queja 93/89. Federico López Pacheco. 27 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

En conclusión, los principios generales de derecho no son aplicables cuando exista texto legal expreso sobre determinada situación jurídica, ya que sobre el particular es determinante el artículo 16 constitucional, al imponer la obligación a las autoridades de fundar y motivar debidamente sus actos, lo que implica que, necesariamente, deben exponer en éstos los razonamientos lógico-jurídicos tendientes a poner de manifiesto que determinado caso encuadra en determinada hipótesis legal.

2.2.3 La Garantía de Audiencia en materia Fiscal.

Pedro Cuevas Figueroa, al respecto señala:

“Así como la autoridad está interesada en verificar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones, éstos también se encuentran vivamente interesados en demostrar ante dichas autoridades que han cumplido en la forma y términos establecidos en la ley. Para ello gozan de la garantía de audiencia que la Constitución les otorga de la manera más amplia, respecto de todo procedimiento administrativo. En todos esos procedimientos, al mismo tiempo que se impone al ciudadano la obligación de comprobar ante las autoridades el cumplimiento de sus obligaciones y facilitarles las tareas de constatación de este cumplimiento, se le brinda también la oportunidad de ser oído por las autoridades administrativas para informar, explicar, aclarar, todas las circunstancias referidas a las formas y términos en que han cumplido con sus obligaciones fiscales.”²⁸

En materia fiscal, el artículo 14 constitucional tutela la garantía de audiencia, y que si bien es cierto que por regla general, la audiencia debe ser previa a la emisión del acto afectatorio, también lo es que operan excepciones a dicha regla, en razón a la naturaleza del acto autoritario de molestia, o de acuerdo con la teleología de la ley que le de fundamento, hipótesis éstas en que la audiencia no puede ser previa, pues la garantía en cuestión se colma si el interesado tiene oportunidad de realizar sus defensas con posterioridad a la emisión del acto combatido, para lograr su revocación, anulación o modificación.

En esta medida, dentro de las excepciones que se refieren en el párrafo que antecede, quedan comprendidos, entre otros casos, los que determinan cargas probatorias o imponen multas, y esto se justifica por el hecho de que éstas se destinan a la atención de los gastos públicos, de ahí que no sea permisible que haya demora en su fijación, como sería si de manera previa se llamara al causante; empero, se insiste, la garantía queda colmada si la ley que de fundamento, establece procedimiento para que el afectado pueda impugnar la imposición de sanciones a su cargo.

²⁸ CUEVAS, Figueroa Pedro. citado por CARRASCO, Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla. México 1997, 3ª edición, pp. 557 y 558.

Sirve de apoyo, la jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la federación, tomo 66, 1ª parte, Séptima Época, página 77, que a la letra establece:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Volumen 53, página 37. Amparo en revisión 5032/69. Fábricas de Aceites "La Rosa", S. A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 250/58. Guadalupe Landa Escandón y coags. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 6714/57. Ma. Teresa Chávez Campomanes y coagraviados. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Volumen 58, página 38. Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundelewich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Volumen 66, página 49. Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Asimismo, la tesis número I.4o.A.828 A, sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, 8a. época, tomo XV-II febrero, página 412, que señala lo siguiente:

"MULTAS. GARANTÍA DE AUDIENCIA.- En el caso de imposición de multas por parte de la autoridad administrativa, basta con que el particular tenga la posibilidad de controvertir dicha sanción a través de los medios de defensa conducentes para tener por satisfecha la garantía de audiencia consignada en el artículo 14 constitucional, y no es necesario por tanto, que dicha garantía se le dé al particular previa a la imposición de la multa."

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2044/94. Teléfonos de México, S.A. de C.V. 11 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Ramos Bustillos.

De conformidad con la jurisprudencia y la tesis sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que anteriormente se transcribieron, concluimos que no es obligatorio para las autoridades fiscales oír al presunto responsable que ha incumplido con las disposiciones fiscales establecidas, antes de imponerle la sanción administrativa correspondiente, en virtud de que la garantía de audiencia puede considerarse satisfecha, toda vez que el afectado puede combatir la sanción impuesta a través de los medios de defensa idóneos, como serían el juicio de nulidad ante el *TFJFyA*, o en su caso el recurso optativo de revocación establecido en el artículo 125 del *CFF*.

2.2.4 Consideraciones del artículo 14 constitucional

En términos generales, concluimos que el artículo 14 constitucional establece:

- El juicio debe desarrollarse según las leyes expedidas con anterioridad al hecho, esto ratifica el contenido del primer párrafo del diverso 14, que se refiere a que las normas deben de preexistir al hecho originador de la privación correspondiente.
- Nadie puede ser privado de sus derechos sino mediante juicio. Es decir, que la función soberana del Estado resuelve las controversias que se suscitan en el seno del Estado, también llamada función jurisdiccional por medio de la cual un juez aplica el derecho a un caso concreto.
- Las controversias se resuelvan por los Tribunales previamente establecidos. Como anteriormente se explicó, esta prevención reafirma la prohibición ya establecida en el artículo 13 constitucional, coincidimos ampliamente con Ignacio Burgoa, respecto a que el artículo habla en sentido formal, es decir como órganos del Estado independientemente de que dependa del Poder Judicial o Ejecutivo, ya que la condición es que hayan sido creados previamente al hecho que deben juzgar.
- En el juicio llevado ante los tribunales, deben de cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento.

- En materia penal. Están expresamente prohibidas las penas impuestas por analogía o por mayoría de razón, pues las sanciones son constitucionales únicamente cuando una ley las tiene establecidas expresa y precisamente para el hecho concreto atribuido al reo.
- En materia civil. Todo acto de autoridad y, por tanto, toda resolución judicial, aunque no sea sentencia definitiva, debe fundarse en la norma jurídica aplicable; que la exacta aplicación de la ley, debe atenerse a su contenido jurídico y su teología; por tanto, toda ley es susceptible de interpretación según derecho; o en su caso se aplicarán los principios generales del derecho.
- En materia fiscal no es necesario que se cumpla con la garantía de previa audiencia, en virtud de que ésta puede considerarse satisfecha, si la ley de la materia, establece procedimiento alguno para que el afectado pueda impugnar la imposición de sanciones a su cargo.

2.3 Artículo 16 constitucional.

El núcleo que origina que toda garantía relacionada con los derechos de libertad o seguridad, expresa Fix Zamudio ha fructificado en forma tan espléndida en nuestro medio, que independientemente de su contenido, los impedimentos frente a todo acto arbitrario están constituidos, sin duda alguna, por instrumentos eficaces de defensa de los derechos humanos, que no sólo comprenden la libertad física protegida tradicionalmente entre nosotros, sino toda la gama de derechos subjetivos públicos establecidos en la Constitución en beneficio de los habitantes del país, siendo la integridad física y moral de los propios habitantes la que ha recibido una atención especial, que a su vez ha permitido superar los innumerables ejemplos de la falta de respeto a la vida, la libertad y propiedad de los mexicanos y aun de cualquier habitante de nuestra patria, sobre todo en las etapas tormentosas de las revueltas y las revoluciones.

El artículo 16 constitucional, precisa los requisitos que deben de reunir las autoridades para efectuar actos de molestia a los particulares. Dicho de otro modo, encontramos las facultades que nuestro máximo ordenamiento jurídico, otorga a distintos órganos para llevar a cabo actos de molestia, estos actos no son ilimitados, ni tampoco se pueden llevar sin sujeción a los lineamientos normativamente prescritos por

las leyes constitucionales, en vía de consecuencia por lo que a su vez dispone ésta; por el contrario tales facultades deben ejercerse siguiendo las formalidades que al respecto impone el mandamiento constitucional que nos ocupa.

Para que los actos de molestia, se reputen válidos a nivel de nuestra Ley Suprema, se requiere que se correspondan o ajusten el propio régimen de derecho que las establece.

A continuación, daré una síntesis de los antecedentes del diverso 16, así como una breve explicación sobre las garantías que lo conforman, relacionadas al tema de estudio del presente trabajo.

2.3.1 Antecedentes del artículo 16 constitucional.

El *INEHRM* ha realizado estudios de los antecedentes del artículo 16 constitucional, los cuales se han visto desde la Época Prehispánica. Al respecto dicho Instituto señala:

“Cualquier causa legal se comenzaba con una forma de demanda o tellaitlaniliztli, a partir de la cual surgía un citatorio o tenanatiliztli, ordenado por el juez o tectli correspondiente. El tequitlatoqui era el funcionario encargado de notificar a las partes en asuntos de carácter civil, mientras en lo penal era el topilli quien se avocaba a la aprehensión del acusado.

No obstante el respeto que las autoridades tenían por los individuos implicados en alguna acusación o demanda, cuando se trataba de delitos que se perseguían de oficio, bastaba un simple rumor para poner en marcha la maquinaria judicial.”²⁹

Asimismo, en la Época Colonial el *INEHRM* ha encontrado indicios significativos que ayudaron a crear el artículo en comentario:

“Al instalarse en la Nueva España la organización propia de la península, los procedimientos para impartir justicia requerían, como es

²⁹ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Ob. cit., p. 49.

natural, de una serie de trámites legales similares a los acostumbrados en la metrópoli.

Por regla general toda demanda debía ser presentada ante el juez del domicilio del demandado. La ley exigía además la narración de los hechos que motivaban la demanda y la descripción exacta de aquello que se pedía. Presentada la demanda, debía emplazarse al acusado para que la contestara; las formas en que se le citaba podían ser verbal, por escrito o real.³⁰

En ese tenor, en los Siglos XIX y XX, el artículo 28 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, estableció lo siguiente:

"Son tiránicos y arbitrarios los actos ejercidos contra un ciudadano sin las formalidades de la ley."

El *INEHRM* al respecto nos dice:

"Una vez consumada la independencia y proclamado Agustín de Iturbide emperador, se dictó el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en 1822. Dentro de sus artículos 10, 11, 72 y 73 se estableció la inviolabilidad del domicilio, de la libertad personal y la garantía de que ningún mexicano podía ser apresado por instancia de otro, a menos que el quejoso pudiera probarlo y, en caso de no hacerlo, el juez dictaminaría si la denuncia ameritaba un proceso.

El Imperio de Iturbide resultó edímico y el sistema federal se adoptó como forma de gobierno mediante la instauración de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, sancionada por el Congreso General Constituyente el 4 de octubre de 1824. Esta Carta consagró en sus artículos 11, 150 y 152 las garantías que hemos venido tratando. Primeramente, puso freno a las posibles arbitrariedades del Presidente de la República referentes a la privación de la libertad de algún individuo, salvo mediante arresto, para que en un término de 48 horas pasara a disposición del juez competente; también otorgó el derecho a no ser detenido, sin existir prueba "semi-plena o indicto" de que el acusado había delinquido. Asimismo, restringía a las autoridades la posibilidad de registrar las casas, papeles o propiedades de los ciudadanos, excluyendo los casos expresamente dispuestos por la ley y bajo las formas que ésta hubiera determinado.

El cambio de gobierno, de federal a central, en 1836, no alteró en esencia, las disposiciones de estas garantías. Las Siete Leyes, en sus

³⁰ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Ob. cit., pp. 49 a 50.

puntos 2º, 18, 41, 42, 43 y 44 respaldaron los derechos dl individuo en los siguientes aspectos: nadie podía ser aprehendido, sino por mandamiento de un juez competente, efectuada la aprehensión, antes de tres días deberían de presentarse los cargos correspondientes; el presidente estaba imposibilitado de privar a algún ciudadano de su libertad; el ciudadano tenía derecho a saber los cargos por los que se le acusaba; se autorizaba el uso de la fuerza en caso de fuga; señalaba los puntos para proceder el auto de formal prisión y fijaba las penas necesarias para reprimir las arbitrariedades de los jueces.

Las enmiendas que se intentaron hacer a las Siete Leyes en el año de 1840, también contemplaron dentro de su artículo 9º las garantías del individuo, en cuanto a la no privación de su libertad. Igualmente, en las Bases Orgánicas de la República Mexicana (Constitución de carácter centralista promulgada en 1843), se incluyeron dentro de los derechos, que nadie sería detenido sino por mandato de autoridad competente, dado por escrito y firmado; nadie sería detenido por autoridad política por más de tres días, sin ser entregado con los datos correspondientes al juez de su fuero, y éste no podría tenerlo en su poder más de cinco días sin declararlo formalmente preso; prohibió el cateo de casas y papeles, a excepción de los casos y con los requisitos literalmente prevenidos en las leyes.³¹

En el artículo 5o. del proyecto de la Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 16 de junio de 1856, se estableció:

"Artículo 5.- Todos los habitantes de la República, así en sus personas y familia, como en su domicilio, papeles y posesiones, están a cubierto de todo atropellamiento, examen o cateo, embargo o secuestro de cualquier persona o cosa, excepto en los casos prefijados por las leyes y con la indispensable condición de que se proceda racionalmente y de que la autoridad competente exprese en su mandato escrito la causa probable del procedimiento, sostenida por la afirmación, al menos de un testigo, y señale y describa el lugar que debe ser registrado o la cosa o persona que debe ser secuestrada. En el caso de delito in fraganti, toda persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata."

En 1857, el artículo 16 de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, quedó de la siguiente manera:

³¹ Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Ob. cit., pp. 50 a 52.

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de un mandato escrito de la autoridad competente, que funde y motiva la causa legal del procedimiento. En el caso de delito **in fraganti**, toda persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata."

La redacción actual del artículo 16, en la parte que se analiza, proviene del artículo del mismo número de la Constitución Política de la República Mexicana, sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857. Cabe precisar que la redacción en esta parte del artículo 16 de la Constitución de este año no sufrió variación ni en el proyecto de Constitución de Venustiano Carranza ni en el texto aprobado por el Constituyente de 1917.

2.3.2 Las garantías contempladas en el artículo 16 constitucional

Debido al tema del presente ensayo, sólo analizaré la parte conducente del artículo 16 constitucional.

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

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

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."

Del artículo antes transcrito, en el primer párrafo se observan tres requisitos, que son:

1. *La orden deberá constar por escrito.* Para que el particular esté en aptitud de combatir en su caso la resolución causante de la molestia, por lo tanto todo servidor público debe actuar con base en una orden escrita de un superior, a falta de este requisito de forma, la orden es susceptible de provocar una nulidad.

Para que se satisfaga la garantía formal del mandamiento escrito no basta que éste se emita para realizar algún acto de molestia en alguno de los bienes jurídicos que menciona el artículo 16 constitucional, sino es necesario que al particular afectado se le comunique o se le de a conocer. Esta comunicación o conocimiento pueden ser anteriores o simultáneos a la ejecución del acto de molestia, pues la exigencia de que éste conste por escrito, sólo tiene como finalidad que el gobernado se entere de la fundamentación y motivación legales del hecho autoritario que lo afecte, así como de la autoridad de quien provenga.

2. *Ser emitida por autoridad competente.* No toda autoridad puede causar acto de molestia, sino sólo aquella que sea competente para ello. Recordemos que por competencia entendemos aquel límite de la jurisdicción que establece el campo dentro del cual un órgano de autoridad puede desempeñar válidamente sus funciones, el artículo 21 constitucional establece una competencia constitucional al prescribir que sólo la autoridad judicial puede imponer las penas, el Ministerio Público perseguir los delitos y a la autoridad administrativa aplicar las sanciones, las infracciones de reglamentos gubernativos y de policía. Además la orden debe de contener la firma autógrafa de la autoridad emisora, pues sólo de esa manera se puede establecer la autenticidad de dicho mandamiento.

3. *Los actos de autoridad deben de estar debidamente fundados y motivados.* Esto es, que han de expresar con precisión el o los preceptos legales aplicables al caso; además de señalarse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario que exista la adecuación entre los motivos aducidos y las normas

aplicables. En otras palabras la fundamentación consiste en señalar la norma jurídica en que se apoye el acto, y la motivación consiste en señalar el hecho concreto que se encuadra dentro del supuesto de la norma que da origen a la consecuencia de derecho.

En ese tenor, para la realización de las visitas domiciliarias las autoridades deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Cabe mencionar, que el cateo, tiene por objeto aprehender a una persona mediante orden dada por autoridad competente; o bien, lleva como finalidad la búsqueda de determinados objetos que se suponga se encuentran en el lugar que deba ser cateado. El propósito social que lo avala es preservar el buen orden y la seguridad del Estado.

Por lo tanto, en toda orden de visita se expresará *el lugar que ha de inspeccionarse*, esto es, la autoridad debe especificar en la orden de visita, el lugar donde debe practicarse la diligencia de inspección, ya que en caso de realizarse en un lugar diferente al señalado en la orden, la autoridad estaría actuando en contra de lo dispuesto en el numeral 16.

Además, la autoridad emisora de la orden deberá señalar *la persona o personas que hayan de visitarse*, puesto que no se permite que la orden sea vaga o genérica, sino el acto de autoridad debe ser concreto, indicando el nombre de la persona a visitar; y en el caso de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida la orden, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Precisar el objeto que se busca, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, La autoridad precisará el objeto de la visita, ya que la orden de visita no puede ser genérica, por lo que se debe señalar en específico por su nombre las obligaciones fiscales que revisarán los visitadores.

La característica de genérica de una orden, no se la da la cita de una pluralidad de obligaciones fiscales a revisar, sino el que no se especifiquen por su nombre dichas obligaciones.

Para finalmente, la autoridad *levantar una acta circunstanciada*, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. Esto es, los visitadores asentarán en el acta los hechos u omisiones observados durante la visita.

Cabe precisar, que es a través del artículo 16 constitucional que puede lograrse una garantía específica en materia administrativa que incorpore a nuestro sistema legal muchas instituciones que en otros países existen en defensa de los particulares.

En ese tenor, el artículo 16 constitucional, establece un conjunto de requisitos que el acto de autoridad debe de cubrir. Luego entonces, si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada por sus facultades, viola la expresada garantía. Así como en el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto.

2.3.3 Consideraciones del artículo 16 constitucional

De lo anteriormente expuesto, concluimos que el artículo 16 constitucional establece :

- Ninguna persona podrá ser molestada en su integridad corporal, en su familia, en su domicilio, en sus posesiones o en sus papeles.
- La única excepción a esta regla es la existencia de un mandato escrito dictado por autoridad competente.
- Para proceder a inferir una molestia, ha de existir un procedimiento fundado y motivado.

- En las visitas domiciliarias, su procedimiento se sujeta a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.
- La autoridad competente deberá expedir previamente una orden para su práctica;
- La orden deberá de ir firmada por la autoridad emisora de la orden, y se indicará el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, indicándose en ella el nombre de la persona a visitar, el nombre de las personas que deban efectuarla y la motivación que se tenga para practicarla; así como el objeto de la misma.
- Si se encontrare el afectado en el domicilio, el visitador le presentará la orden y procederá a la ejecución de la misma; de no encontrarse, dejará citatorio para que lo espere al día siguiente a hora determinada;
- Si en la segunda ocasión no está presente el visitado, se practicará la visita con quien se encuentre;
- El funcionario visitador deberá identificarse en todo caso con quien se entienda la visita y solicitará al visitado o a su representante, designe dos testigos de asistencia, designándolos por su parte en caso de negativa;
- Se levantará acta de la diligencia anotando el resultado de la revisión hecha.

2.4 Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aplicables a las visitas domiciliarias.

La palabra **jurisprudencia** se ha utilizado desde dos puntos de vista: 1) para designar a la Ciencia del Derecho; y 2) a la interpretación jurisdiccional que hagan los tribunales federales de las leyes.

En este trabajo, nos basamos en la segunda acepción de jurisprudencia, es decir, en la interpretación que hacen los tribunales de la ley, cuando la aplican a cinco casos concretos sometidos a ellos y la generalizan.

La jurisprudencia tiende, en el ámbito administrativo, tanto como en el legislativo a orientar más que a imperar; y será siempre una barrera al desvío y al abuso del poder.

En nuestro país la jurisprudencia sólo puede ser integrada por las ejecutorias dictadas por los Tribunales Federales, y está considerada una de las fuentes formales más importantes, ya que tienden fundamentalmente a precisar el sentido exacto en que se ha interpretado un texto, o bien a llenar las lagunas de ley.

Dicho en otras palabras, no siempre la ley es clara en su redacción y es necesario que se haga una interpretación de ésta para aplicarla de una manera justa.

Ahora bien, cuando los jueces interpretan la ley respecto a un caso en concreto emiten una ejecutoria, y para que se integre la jurisprudencia es necesario que la interpretación de la ley se aplique a cinco casos concretos dictados en un mismo sentido, es decir se dicten cinco ejecutorias en una misma dirección.

La jurisprudencia de la *SCJN* de conformidad con lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley de Amparo, se integra cuando funcionando en pleno se dicten cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por ocho ministros. La jurisprudencia que integran las Salas deberá ser aprobada por cuatro ministros.

Respecto a la jurisprudencia que integran los *TCC*, se conforma cuando estos han dictado cinco ejecutorias en un mismo sentido, sin ser interrumpidas por una en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que los integran.

Asimismo el artículo 192 de la Ley de Amparo, establece que la jurisprudencia que establezca el Pleno o las Salas de la *SCJN* es obligatoria para las mismas Salas, para los *TCC*, Tribunales Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales Administrativos y del Trabajo, cuando sean federales o locales.

El artículo 193 de la Ley de Amparo, establece que la jurisprudencia que integran los *TCC* es obligatoria para los mismos tribunales, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del fuero común, Tribunales Administrativos y del Trabajo que funcionen dentro de su jurisdicción integral.

En ese tenor, el artículo 260 del *CFF*, establece que el *TFJFyA*, podrá fijar jurisprudencia siempre y cuando el Pleno de la Sala Superior apruebe tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario. Asimismo señala dicho precepto, que las Secciones de la Sala Superior para integrar jurisprudencia deberán aprobar cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 263 del *CFF*, las Salas del *TFJFyA*, están obligadas a aplicar la jurisprudencia de este tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

En ese orden de ideas, la jurisprudencia se ha pronunciado en varios sentidos, pudiendo citarse, entre otras muchas, las siguientes tesis:

- Tesis Aislada, sustentada por los *TCC*, y visible en el Semanario Judicial de la Federación; tomo: VII-Enero, página 153, que establece:

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

el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se de, oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

- Tesis Aislada, *TCC*, 8ª Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo: XI-Enero, página: 263

“GARANTÍA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 734/92. Tiendas de Conveniencia, S. A. 20 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

- Tesis, sustentada por los *TCC*, 8ª Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII-Abril , página: 192

“INTERPRETACIÓN DE LA LEY, INSTRUMENTOS AL ALCANCE DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL PARA LA. La labor de interpretación de una norma no puede realizarse atendiendo únicamente a la letra del precepto (m, todo gramatical) o significado estrictamente técnico calificado de la expresión (como el proporcionado por los peritos al desahogar un cuestionario), pues no es inusual que el legislador emplee términos o palabras con el mismo sentido, alcance o significado por los cuales éstas se

emplean en otras disposiciones legales atinentes a la misma materia, o a otras materias pero del mismo ordenamiento jurídico. Por lo tanto, cuando se plantea un conflicto sobre la significación que deba asignarse a un término o palabra empleada en alguna disposición legal, de la que no exista una interpretación auténtica, es decir, elaborada por el propio legislador, es deber del tribunal servirse de todos los métodos gramatical, lógico, sistemático o histórico reconocidos por nuestro sistema jurídico, en cuanto le puedan servir en su tarea. Así debe procederse incluso tratándose de una norma de carácter fiscal, pues en todo caso para su aplicación es indispensable desentrañar el alcance o significado de las expresiones que componen su texto, con la única limitación de no introducir elementos normativos novedosos (interpretación extensiva), ni aplicar la norma a casos distintos de los previstos en ella (analogía), según lo prohíbe categóricamente el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo directo 1473/90. Harinera y Manufacturera de Orizaba, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

- Jurisprudencia número III.T. J/20, sustentada por los TCC, 9ª Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: VII, Abril de 1998, página 649.

“LEY, APLICACIÓN ANALÓGICA DE LA. Cuando un caso determinado no está previsto expresamente en la ley, para dilucidarlo, el juzgador debe atender a los métodos de aplicación, entre ellos el de la analogía, que opera cuando hay una relación entre un caso previsto expresamente en una norma jurídica y otro que no se encuentra comprendido en ella, pero que por la similitud con aquél, permite igual tratamiento jurídico en beneficio de la administración de la justicia.”

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Parte, Tomo XCIX, página 969, tesis de rubro: “LEYES, APLICACIÓN ANALÓGICA DE LAS (PRUEBA).”

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 143/91. María Margarita Soto Ramos. 21 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Andrés Cruz Martínez. Secretario: Roberto Ruiz Martínez.

Amparo en revisión (improcedencia) 69/91. Luis Alberto Quevedo López. 2 de octubre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonsina Berta Navarro Hidalgo. Secretario: Eugenio Isidro Gerardo Partida Sánchez.

Amparo directo 207/92. Gigante, S.A. de C.V. 10 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonsina Berta Navarro Hidalgo. Secretario: Eugenio Isidro Gerardo Partida Sánchez.

Amparo directo 292/97. Blanca Iris Fernández Cruz. 12 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Gómez Ávila. Secretario: Eugenio Isidro Gerardo Partida Sánchez.

Queja 3/98. Productos Mexicanos, S.A. de C.V. 11 de marzo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Gómez Ávila. Secretario: Eugenio Isidro Gerardo Partida Sánchez.

- Tesis: P./J. 65/96, sustentada por el Pleno, 9ª Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo: IV, Noviembre de 1996, página: 327.

“CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES. LA GARANTÍA DE DEBIDO PROCESO LEGAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN, DEBE RESPETARSE A LAS PARTES PARA INTERPRETAR SI LA DEMANDA FUE PROMOVIDA OPORTUNAMENTE. Para determinar si una demanda de controversia constitucional fue presentada en tiempo, atendiendo a la fecha a partir de la cual se debe hacer el cómputo relativo, ante diversas posibilidades de interpretación de los preceptos que lo rigen, al pretender, las autoridades demandadas, que se tome en cuenta la fecha del acto de aplicación de la ley que, se estima, invadió la esfera de un Municipio, debe preferirse la que respete el artículo 14 de la Constitución, en cuanto que no se vulneren las formalidades esenciales del procedimiento, que son las necesarias para una adecuada defensa del promovente, evitándose que se genere su indefensión, pues si bien el artículo citado se encuentra dentro del Título Primero, Capítulo Primero, denominado “De las garantías individuales”, lo cierto es que esta parte es reconocida como axiológica o valorativa, por lo que aun tratándose de un sistema procesal que tiende a evitar la invasión de esferas entre los tres niveles de gobierno, deben aplicarse, por analogía, esos principios.”

Controversia constitucional 19/95. Ayuntamiento de Río Bravo, Tamaulipas. 1o. de octubre de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

En los términos de los artículos 177 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y 43 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta tesis es obligatoria para las Salas, Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito, tribunales militares, agrarios y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y administrativos y del trabajo, sean éstos federales o locales.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el once de noviembre en curso, aprobó, con el número 65/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a once de noviembre de mil novecientos noventa y seis.

- Tesis de jurisprudencia No. 76, sustentada por la Sala Superior del *TFJFyA*, modificada por acuerdo número G/97/90, de fecha 11 de mayo de 1990, publicado en la Revista No. 32 de éste Tribunal, Tercera Época, Año III, Agosto 1990, que a la letra dice:

“COMPETENCIA.- ES NECESARIO FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- La garantía del artículo 16 Constitucional, consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de

autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo esto es, si tiene facultad o no para emitirlo.”

Revisión No. 1134/79.- Resuelta en sesión de 19 de junio de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Justo Nava Negrete.

Revisión No. 180/80.- Resuelta en sesión de 19 de junio de 1980, por mayoría de 6 votos y uno en contra.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez.

Revisión No. 722/78.- Resuelta en sesión de 19 de noviembre de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Justo Nava Negrete.

CAPÍTULO TERCERO.

LA VISITA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

3.1 La orden de verificación.

El artículo 16 constitucional señala entre otros los requisitos que las autoridades deben de reunir para efectuar actos de molestias a los particulares, que son: que toda orden de autoridad debe constar por escrito, que sea emitida por autoridad competente y estar debidamente fundada y motivada; asimismo las visitas domiciliarias se sujetarán a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas por los cateos, es decir deberá señalar el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de visitarse, precisar el objeto y levantar un acta debidamente circunstanciada.

De acuerdo al análisis de los requisitos de la orden de verificación, y en concreto el de mandamiento escrito que realizamos en los capítulos anteriores, es fácil concluir que para que la autoridad proceda a llevar a cabo una visita debe existir previamente una "orden".

La orden constituirá el mandamiento escrito a que se refiere el artículo 16 constitucional, es decir, deberá hacerse constar en un documento elaborado por autoridad competente, y a través del cual se ordenará a uno o varios visitantes pertenecientes a las unidades de fiscalización de la *SHCP*, a que practiquen en determinado o determinados lugares, actos inspectivos a los particulares con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La orden de verificación tiene el carácter de documento público, en virtud de que en él existen los signos suficientes para darle certeza al contribuyente de que efectivamente fue voluntad y existe competencia de la autoridad correspondiente, el emitir dicha orden de visita.

El carácter de documento público lo definen los sellos, firmas u otros signos exteriores que para cada caso prevenga la ley de la materia de que se trate.

En tal virtud, el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, añade que tiene el carácter de público los "documentos expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones". De aquí se deriva el hecho de para que una visita domiciliaria pueda practicarse con apoyo en un mandamiento escrito, éste debe estar firmado por el funcionario legalmente facultado para ello.

En ese orden de ideas, las órdenes de visita para satisfacer las formalidades exigidas por el artículo 16 constitucional, deben contener los siguientes requisitos:

- Constar en mandamiento escrito;
- Ser emitida por autoridad competente;
- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse;
- El objeto que persiga la visita; y
- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia.

Así, la autoridad que emita la orden de inspección, en el caso que nos importa, la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, debe precisar el objeto o propósito de la misma; pues este principio fue recogido por el artículo 38, fracción III, del *CFF*, que establece en lo conducente que debe estar fundado y motivado y expresar el objeto o propósito de que se trate.

Por lo tanto, el objeto de una orden de visita domiciliaria emitida para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en materia de expedición de comprobantes fiscales, debe estar expresamente determinado, porque a su contenido se circunscribe la actuación de los visitadores.

Asimismo, la autoridad deberá precisar el alcance temporal de su actuación, ya sea que se trate de la verificación de expedición de comprobantes fiscales o que los expedidos estén debidamente requisitados, de tal forma que no se deje al arbitrio de los

visitadores determinar el período sobre el cual recaerá la verificación del cumplimiento de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado, lo cual no limita a la autoridad a señalar como períodos a verificar en las órdenes de visita, fechas actuales o anteriores.

3.1.1 Lugar o lugares donde debe realizarse la visita.

En los capítulos precedentes, estudiamos que en la orden de verificación se debe de detallar claramente el lugar o lugares en donde debe practicarse la visita, por ello, una visita no puede ser legal cuando se realiza en un domicilio diverso al señalado en la orden.

Ahora bien, el artículo 42, fracción V, del *CFF*, prevé que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, puede entre otras, practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 49 del código invocado.

Los citados artículos 42, fracción V, y 49 del *CFF*, establecen:

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

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.”

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

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

los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.”

De la transcripción anterior, se desprende que las autoridades pueden llevar a cabo las visitas domiciliarias en el domicilio fiscal o en los establecimientos o sucursales donde se realicen enajenaciones o presten servicios, esto es, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se pueden realizar indistintamente en el lugar donde los contribuyentes realicen sus actividades comerciales, de conformidad con lo dispuesto en la fracción I, del artículo 49, del *CFF*; luego entonces, las visitas llevadas a cabo en un domicilio que constituye una sucursal de la empresa o negocio del contribuyente, se actualiza el contenido del precepto legal anteriormente invocado.

En ese orden de ideas, si en los establecimientos o sucursales de los contribuyentes, éstos realizan enajenaciones o prestan servicios, y siendo que las visitas domiciliarias de este tipo, tienen como fin el verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales en general, su verificación no está sujeta a realizarse únicamente en el domicilio fiscal.

El código tributario en su artículo 49 señala diversas hipótesis en donde se llevarán a cabo las visitas, siempre y cuando se ubiquen en el supuesto de realizar enajenaciones o prestar servicios por las actividades que realicen los contribuyentes, en virtud de que desde el punto de vista legal, la expedición de los comprobantes en sí, con todos y cada uno de los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del *CFF*, conforman una obligación a cargo de los causantes, independientemente del domicilio en que se expidan.

3.1.2 Persona o personas con quien deba entenderse la diligencia.

Cabe mencionar que las visitas que se realizan para verificar la expedición de comprobantes fiscales previstas en la fracción V del artículo 42 del *CFF*, difieren con las

visitas que las autoridades practican a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, a fin de verificar su contabilidad, bienes y mercancías, toda vez que en las visitas contempladas en la fracción III del diverso 42, cuando el visitador se presenta al lugar donde deba practicarse la diligencia de inspección, y no estuviere el visitado o su representante legal, se deberá dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hiciera la visita se efectuará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Ahora bien, las visitas que se realizan a la luz de lo dispuesto en la fracción V del artículo 42 del código tributario, tienen en el artículo 49 del citado código, un procedimiento especial, y en la fracción II, se precisa lo siguiente:

“ARTICULO 49.- (...)

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

Como observamos de dicha transcripción, y a diferencia de las visitas contempladas en la fracción III del artículo 42, se desprende que el visitador no está obligado a dejar citatorio previo, para llevar a cabo la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, dado que por disposición expresa de la ley, dicha diligencia se entiende indistintamente con el visitado, con el representante legal, el encargado o quien se encuentre al frente del establecimiento.

Esto es así, dada la naturaleza jurídica de la visita contemplada en el precepto legal antes transcrito, misma que tiene como finalidad la de verificar que los particulares cumplan con el imperativo material de expedir los comprobantes fiscales a que están obligados, en el momento mismo de su realización.

Resulta más que evidente que tal pretensión no podría llevarse a cabo, si previo a la visita, se le previene al contribuyente que se va a efectuar ésta, lo que originaría que los particulares cumplieran con tales requisitos cuando se lleve a cabo la visita,

previando el proceder de la autoridad, y no habría forma de sorprender en un momento dado, a tales contribuyentes, para saber si realmente están cumpliendo con el requisito fiscal de expedir comprobantes por las actividades que realizan.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia número 2a./J.10/93, sustentada por la Segunda Sala de la *SCJN*, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8a. época, tomo 68, agosto de 1993, página 15, que en su orden prescribe lo siguiente:

“VISITAS DE INSPECCIÓN, SE PUEDEN ENTENDER CON QUIEN SE ENCUENTRE AL FRENTE DE LA NEGOCIACIÓN.-

El encargado o dependiente de una negociación o establecimiento pertenece al grupo de los llamados auxiliares de comercio, que, en materia mercantil, representan en forma general, aunque limitada, al propietario o titular, como se desprende de lo establecido por el artículo 309, segundo párrafo, del Código de Comercio, en relación con lo dispuesto en los artículos 321 y 324 del propio ordenamiento legal; de manera tal que el encargo que se otorga al dependiente no es específico, sino general, aunque limitado a las funciones que le sean propias de dicho encargo, y que siempre ejercen a nombre del principal o empresario de quien dependen. Por lo tanto, si el propietario deja la negociación en manos de un subordinado, las visitas son eficaces y satisfacen su objetivo, cuando se entienden con quien se encuentre al frente de la negociación.”

Amparo en revisión 1336/92. Vicente Hernández López. 16 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Alfonso Soto Martínez.

Amparo en revisión 219/93. Juan García Tapia y otros. 16 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: José Roberto Cantú Treviño.

Amparo en revisión 480/92. Miguel Angel Bastida Soto. 19 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

Amparo en revisión 1376/92. Rogelio Piña Valdés y otros. 19 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: José Luis Alducin Presno.

Amparo en revisión 1097/92. Alicia Hernández de Gómez y otras. 17 de mayo de 1993. Cinco votos. Ponente: José Manuel Villagordoa Lozano. Secretario: José Luis Mendoza Montiel.

Tesis de Jurisprudencia 10/93. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de ocho de julio de mil novecientos noventa y tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José Manuel Villagordoa Lozano y Fausta Moreno Flores.

3.2 Inicio de la visita.

El artículo 49, fracción II del *CFF*, *infra* 3.1.2 establece que los visitantes al presentarse al lugar en donde deba practicarse la diligencia, **entregarán la orden de**

verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

En este contexto, los visitadores para dar inicio a la visita deberán entregar la orden con al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, para encontrarse en la posibilidad de proceder enseguida a la realización de la visita.

Esta formalidad es un requisito que debe observarse independientemente de que en el *CFF* no exista disposición alguna al respecto, toda vez que el artículo 16 constitucional, si bien no señala específicamente que los visitadores deben de entregar la orden de visita al visitador, también lo es que por tratarse la visita domiciliaria de un acto de molestia al particular debe de reunir una serie de requisitos, y para no dejar en estado de indefensión al visitado debe de dársele a conocer la orden, ya que es en este documento donde se encuentra el motivo de la visita, así como el periodo a revisar, entre otros; y para que en caso de encontrarse viciada de origen, se esté en posibilidad de impugnar la citada orden.

En ese orden de ideas, para considerar que la visita cumple con las formalidades previstas en el artículo 16 constitucional, debe hacerse constar en el acta respectiva que se cumplió cabalmente con el requisito de entregar la orden de visita, en virtud de que puede crear la presunción de que no se cumplió con lo señalado.

3.2.1 La identificación de los visitadores.

El artículo 49, fracción III del código tributario, establece que una vez iniciada la visita, los visitadores que en ella intervengan procederán a identificarse con quien se entienda la diligencia de verificación.

La identificación de los visitadores deberá hacerse al inicio de la visita, Sergio Francisco de la Garza, nos dice al respecto:

"Los visitadores deben identificarse precisamente al inicio de la visita, pues de lo contrario el acta es nula. Debe de hacerse constar en el acta que se levante que se identificaron debidamente de tal manera que si en el acta no existe constancia alguna de tal sentido debe estimarse que no se cumplió con la formalidad exigida."³²

Esto con el fin de dar seguridad jurídica a los gobernados, dando a conocer al visitado, cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia de quienes intervendrán en la diligencia de verificación.

Consideramos que la importancia de que los visitadores se identifiquen claramente, anotando todos y cada uno de los elementos que los identifican, reside principalmente en la finalidad que se persigue con ello, que es la de individualizar en forma indubitable a quienes se encuentren facultados para realizar la visita, lo que le brinda al visitado seguridad jurídica, y no se le deja en estado de indefensión, toda vez que al consignarse los datos relativos de los documentos con que se identifican, le da elementos al afectado para impugnar el acta respectiva a través de los medios de impugnación previstos en las disposiciones fiscales, en caso de encontrarse vicios en el procedimiento.

Por lo anterior, el visitador actuante deberá identificarse en forma circunstanciada, señalando en el acta respectiva su nombre, el documento con que se identifica. Para ello, la autoridad de la que dependen les otorga una constancia de identificación, que consiga un número respectivo, la fecha de expedición, su vigencia, la autoridad que la expide.

En ocasiones los visitadores exhiben un oficio que la misma autoridad fiscal emite y que lo acredita como supervisor, y en los cuales aparece la fotografía y firma tanto del citado funcionario como del visitador, así como el sello del Servicio de

³² GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México, 1990, p. 738.

Administración Tributaria, dependiente de la *SHCP*, documentos que deberán ser exhibidos a la persona con quien se atienda la visita, quien deberá examinarlos y cerciorarse que los mismos coincidían con los datos contenidos en la orden de visita de verificación y el perfil físico de dicho visitador, expresando su conformidad con los mismos.

Con la cumplimentación de tales requisitos, se acredita fehacientemente, que el visitador autorizado se identifique conforme a derecho, ante la persona con la que atienda la diligencia de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

Esa autoridad que practique la inspección, en el caso que nos ocupa, por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, debe identificarse ante quien comparezca; así este principio fue recogido por el artículo 49, fracción III del *CFF*, el cual señala en lo conducente que al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan, se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.

Ahora bien, esa identificación por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, debe ser plena, pues tiene que realizarse en circunstancias que no dejen duda acerca de que, quienes la practican son funcionarios que pertenecen a la dependencia de que se ostentan y que se encuentran facultados para el efecto.

Cabe hacer mención, que los visitadores deberán anotar en el acta que se levante en la diligencia, los números respectivos de los oficios de identificación, la fecha de expedición y vigencia, así como la autoridad emisora, corroborando la persona con la que se atendió la citada diligencia, que los datos contenidos en los mencionados documentos, así como la fotografía, coincidían con el perfil del visitador.

Confirma lo anterior, la jurisprudencia A-36, de la Sala Superior del *TFJFyA*, 3ª Época, Año VII, No. 81, pág. 7, que a la letra establece:

"IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES. CASO EN QUE RESULTA INFUNDADO EL CONCEPTO DE ANULACIÓN RESPECTO A LA ILEGALIDAD EN SU CIRCUNSTANCIACIÓN.

Si el actor argumentó como concepto de anulación la circunstanciación de la identificación de los visitantes es ilegal, el mismo argumento se considera infundado si en el acto correspondiente se asientan los siguientes datos: a) Fecha de la credencial identificatoria para determinar su vigencia; b) Nombre de la dependencia que expide la credencial identificatoria, así como el funcionario titular de la propia dependencia que expide la credencial identificatoria; c) Personalidad del visitante actuante, entendiéndose que tal requisito se satisface cuando se expresa el cargo con el que se actúa la visita; d) Representación del visitante actuante, entendiéndose por tal la cita de la dependencia a la cual está adscrito. Si la totalidad de estos requisitos se encuentran en la circunstanciación del acto, la misma está legitimada y, por lo contrario, el concepto de anulación resulta infundado si se omite total o parcialmente tales datos y por ende, al estar viciado el procedimiento esto conlleva a la nulidad del acto combatido en el juicio fiscal."

Juicio Atrayente No. 412/92/337/92.- Resuelto en sesión de 26 de agosto de 1994, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente; Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Luis Moisés García Hernández.

Juicio Atrayente No. 207/90/28/91.- Resuelto en sesión de 24 de febrero de 1994, por mayoría de 7 votos y 1 con los resolutivos.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Rosana E. De la Peña Adame.

Juicio Atrayente No. 131/93/2853/53.- Resuelto en sesión de 24 de febrero de 1994, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández.

Asimismo, resulta aplicable, la tesis No. 576, emitida por la Segunda Sala de la SCJN, 8ª Época, visible en el Apéndice de 1995, tomo III, página 419, que a la letra señala:

"VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN. Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes 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."

Octava Época:

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

NOTA:

Tesis 2a./J.6/90, Gaceta número 35, pág. 72; Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, Primera Parte, pág. 135.

Así, en los términos anteriores debe interpretarse el artículo 49, fracción III del *CFF*, puesto que éste emana de una disposición constitucional, que garantiza la seguridad jurídica del visitado; por lo que tal precepto sólo se colma, cuando se asientan pormenorizadamente los datos necesarios que reflejen que el gobernado está frente a legítimos representantes del organismo público que los comisiona, y por ende, que están facultados para practicar la visita, requisitos que obviamente deberán constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.

De la lectura que hagamos del multicitado 49, se advierte que el inspector deberá identificarse ante el visitado, su representante legal, el encargado, o quien se encuentre al frente del establecimiento; también se establece que deberá mostrarse la orden correspondiente y que la visita se llevará a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente, con lo cual se evita que la inspección pueda realizarse con "cualquier persona", ya que se detalla a las personas con las cuales el inspector deberá identificarse.

3.2.2 El nombramiento de testigos.

El artículo 16 constitucional, prevé que en toda visita domiciliaria deberá levantarse un acta debidamente circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado, o en su ausencia, o negativa serán designados por los visitadores, el artículo 49 del código tributario, en su fracción III, plasma esta garantía, quedando de la siguiente manera:

"Artículo 49.- (...)

III.- Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, **requiriéndola para que designe dos testigos**; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar

esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección".

Del dispositivo legal antes transcrito se desprende, que al iniciar la diligencia de verificación de comprobantes fiscales, los visitadores después de identificarse plenamente con la persona con quien entienden la citada diligencia, deberán requerirle para que designe dos testigos de asistencia, y que si ésta no los designa, serán designados por los visitadores, haciendo constar tal circunstancia en el acta que para el efecto se levante.

Asimismo, los visitadores deberán realizar la identificación de los testigos, asentando los datos de los documentos con los cuales se identificaron, toda vez que a través de esta formalidad no cabe duda alguna sobre la certeza de los hechos consignados en el acta de visita, en virtud de que se presume que los testigos estuvieron presentes y les constaron los hechos contenidos en el acta respectiva.

De lo anterior resulta claro que el contribuyente visitado al no designar testigos, éstos serán nombrados por los visitadores, asimismo al señalar a un testigo, la autoridad se encuentra obligada a realizar la misma conducta con otro testigo, asentando dicha circunstancia en el acta respectiva.

No es óbice a lo anterior que el visitado al sólo designar un testigo de asistencia y no se haya asentado en la citada acta la razón de ello, se viola lo dispuesto en los artículos 16 constitucional y 49, fracciones III y IV, del *CFF*, preceptos legales que establecen que al efectuarse una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, deberá levantarse una acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos propuestos por el sujeto pasivo visitado, y que en caso de negativa, la autoridad que practique la visita deberá nombrarlos.

No obstante ello, si la autoridad omitiera designar al testigo faltante, en el caso de que el contribuyente designe sólo un testigo, y habiéndose levantado el acta respectiva con un sólo testigo de asistencia, implica un vicio en el procedimiento, pues

si bien el legislador previó la designación de dos testigos, es evidente que al sólo ser nombrado uno de ellos, no se respetó el imperativo legal y dada la importancia de su designación para que testifiquen la veracidad de los hechos consignados, de tal forma que se afecta la esfera jurídica del contribuyente, ya que la intervención de testigos de asistencia en actos que pueden originar la imposición de sanciones, es de primordial importancia debido a que son ellos quienes testifican sobre la veracidad de los hechos consignados en el acta respectiva, que motiva la imposición de multas.

Cabe resaltar, que la finalidad del nombramiento de los testigos es la de proporcionar al visitado seguridad jurídica de la inviolabilidad de su domicilio, toda vez que ellos constituyen un medio de prueba para el afectado en cuanto a la veracidad de los hechos que en el acta se consignan.

Señala Couture Eduardo J., que la participación de los testigos en el desarrollo de la diligencia integra un:

“...símbolo de la publicidad y notoriedad del acto(...) constituye una solemnidad, una especie de prueba reforzada, tendiente a quedar grabado en el recuerdo no sólo por la perdurabilidad del documento escrito, sino también por la significación externa de la ceremonia misma.”

33

Puede darse el caso, de que los testigos sean substituidos en cualquier momento de la visita, en tal situación la persona con quien se entienda la diligencia deberá designar de inmediato otros testigos, y ante su negativa serán nombrados por el visitador actuante, haciendo constar la negativa en el acta respectiva.

3.2.3 Levantamiento del acta circunstanciada.

Los artículos 16 constitucional y 49 fracción IV del CFF, exigen que en la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se levante una acta

³³ COUTURE, Eduardo J. Estudios de Derecho Procesal Civil, Edic. Depalma. Buenos Aires, 1979, p. 52

circunstanciada, a efecto de que con base en los hechos ahí consignados, pueda determinarse la infracción a disposiciones fiscales.

Para Sergio Francisco de la Garza, la función del acta radica en:

“La importancia del acta estriba en que constituye, si cumple con los requisitos legales, una prueba de la existencia de los hechos consignados en ella, para efectos de cualesquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.”³⁴

En efecto, atento a que el diverso 49 dispone en la parte que interesa, que en toda visita domiciliaria, para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales, o en su caso, las irregularidades detectadas durante la verificación, es decir, que es obligación ineludible de los verificadores hacer constar en forma circunstanciada en el acta respectiva, los hechos u omisiones conocidos por ellos mismos, lo que implica que deben precisar en el acta de mérito, los datos necesarios del hecho concreto que se imputa y el medio de convicción con que se demuestre el mismo, pues de lo contrario, se dejaría en estado de indefensión al contribuyente, quien no podría comprobar la veracidad de la prueba y defenderse del hecho que se le imputa.

En ese orden de ideas resulta, que el visitador deberá asentar la descripción pormenorizada de los documentos mediante los cuales se cercioró de la comisión de infracciones, en virtud de que constituye un elemento esencial que debe contener el acta levantada al efecto por dicho funcionario, a fin de no dejar inaudita a la parte visitada, y darle la oportunidad de controvertir o desvirtuar lo asentado al respecto.

En efecto, cuando el precepto constitucional prescribe que de la visita domiciliaria se levante un acta circunstanciada, es con la finalidad de dejar

³⁴ GARZA, Sergio Francisco de la. Ob. cit., p. 743

preconstruída la prueba sobre la situación fiscal del visitado respecto del objeto específico de la diligencia. Se trata, como dice Carnelutti, de.

*"(...)la composición de un objeto (documento) apto para despertar en quien lo perciba la idea que viene determinada por la percepción del hecho representado."*³⁵

Asimismo nos dice el maestro italiano, que es posible llevar a cabo:

*"(...)respecto del documento, una fiscalización dirigida a asegurar la veracidad en el acto de su formación, porque(...) se forma(...) en presencia del hecho representado."*³⁶

Aplicados los anteriores conceptos, tenemos que admitir que el acta de verificación, levantada con motivo de la visita domiciliaria, como documento que inscribe la diligencia, debe empezar a extenderse desde el momento en que ésta se inicia con la entrega de la orden correspondiente, describiendo los hechos que están sucediendo. Sólo así se garantiza el control sobre la actuación inspectiva, ya que de lo contrario se estaría otorgando un poder omnímodo a los visitadores para atribuir a los visitados lo que su desatada imaginación les dictara, bastando con afirmar que tal o cual suceso aconteció en su presencia.

Es cierto que en materia fiscal, opera la presunción de legalidad de los actos de las autoridades, empero, dicha presunción no puede llegar al grado de tener por válida una afirmación, en el sentido de que unas facturas incumplen los requisitos de ley, tan sólo porque así lo asentó el funcionario respectivo.

En tal virtud, en el desarrollo de la visita domiciliaria en materia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, previstas en el artículo 49 del ordenamiento tributario federal antes transcrito, no se contiene disposición alguna que obligue a los visitadores a levantar acta final en dicha inspección, sino que únicamente obliga al

³⁵ CARNELUTTI, Francisco. La Prueba Civil. Edic. Depalma. Buenos Aires, 1979. Trad. de N. Alcalá-Zamora y Castillo, p. 110.

³⁶ CARNELUTTI, Francisco. Ob. cit., p. 148.

levantamiento de un acta de visita debidamente circunstanciada, que finaliza con la firma de los actuantes, dado que la finalidad de las visitas domiciliarias en la materia que nos ocupa, es revisar el cumplimiento de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, en el momento mismo en que se lleva a cabo, razón por la que, resulta innecesaria una acta final, en virtud de que no se está determinando su situación fiscal en materia de contribuciones, sino que únicamente se observa el cumplimiento de los requisitos fiscales exigidos en la referida materia de expedición de comprobantes fiscales, máxime que el propio ordenamiento antes transcrito hace referencia a una sola acta de visita y no a varias.

Apoya lo anteriormente vertido, el criterio aislado sustentado por la Sala Regional del Sureste del *TFJFyA*, visible en la Revista de éste órgano No. 13, 4a. época, año II, agosto 1999, página 327, que textualmente precisa:

“VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.- EN SU DESARROLLO ÚNICAMENTE DEBEN SEGUIRSE LAS FORMALIDADES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, contempla la facultad y el procedimiento para la entrega de la orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales y el procedimiento relativo, indicando en su fracción I, que la visita se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales de los contribuyentes, donde realicen enajenaciones o presten servicios; y en su fracción II, que al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia entregarán la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, por lo que al existir disposición expresa de la forma en cómo deben llevarse a cabo dichas diligencias, es de concluirse que no resultan aplicables las disposiciones de los artículos 42, fracciones I y III, 43, 44, fracción II y 46, fracción IV a VI, del Código Fiscal de la Federación.”

3.3 Consecuencias derivadas de la visita de verificación.

Es importante señalar que la conducta infractora consiste en no expedir comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos fiscales, lo cual viola lo dispuesto por el artículo 29-A del *CFF*, conducta que se ajusta a la hipótesis legal prevista en el artículo 83, fracción VII, del propio ordenamiento, que establece que es una infracción

relacionada con la obligación de llevar contabilidad el no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

Cabe mencionar, que para que se actualice la hipótesis normativa prevista en dicho dispositivo legal, no es necesario que los comprobantes carezcan de todos los requisitos ya que es suficiente que se omita alguno de éstos previstos en el artículo 29-A del código tributario federal, para que tenga aplicación el supuesto contenido en el numeral antecitado.

Es evidente, el artículo 29-A establece los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, y al carecer de los requisitos fiscales, resulta procedente imponer una sanción al contribuyente omiso, por ajustarse su conducta infractora a la hipótesis normativa contemplada en el artículo 83, fracción VII, del código tributario federal.

Sin embargo, puede darse el caso de que las autoridades fiscales impongan al visitado medidas de apremio, esto para cumplir un mandato de autoridad, toda vez que el artículo 40 del *CFF*, establece que cuando el visitado se oponga u obstaculice el ejercicio de las facultades de comprobación, que en este caso sería la visita de verificación de comprobantes fiscales, podrán entre otras medidas imponer la multa correspondiente.

En conclusión, las autoridades fiscales en caso de que el visitado se oponga a la visita domiciliaria de verificación de expedición de comprobantes fiscales podrán imponer una multa, ésta como medida de apremio por el desacato de un mandato de autoridad; pero en el caso de que el contribuyente incumpla con la expedición de comprobantes fiscales, o los expida sin los requisitos fiscales, se hace acreedor a una multa como sanción, impuesta por incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Entonces tenemos, a la multa consistente en un medio adaptado por la autoridad impuesto ante la oposición del visitado para que se lleven a cabo las facultades de comprobación, y la multa como sanción propiamente dicha, ante la conducta infractora del visitado, por no dar cumplimiento a las disposiciones fiscales, que lo obligan a expedir comprobantes fiscales con todos los requisitos previstos en el artículo multicitado.

3.3.1 Requisitos que deben contener los comprobantes fiscales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Para una mejor comprensión del artículo en estudio, daré una sucinta mención desde el momento en que fue creado, las reformas que ha tenido hasta llegar a la situación vigente.

El artículo 29-A del *CFF*, fue creado por el "Artículo Primero de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales", publicada en el "Diario Oficial" del 26 de diciembre de 1990, mismo que a continuación se transcribe:

"ARTICULO 29-A.- En el transporte de mercancías de importación por el territorio nacional, sus propietarios o poseedores deberán acomodarlas con la documentación necesaria para amparar sus efectos fiscales de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No se tendrá tal obligación en los casos de mercancías o bienes de uso personal, o menaje de casa, así como de productos agrícolas, ganaderos, silvícolas o pesqueros.

La verificación del cumplimiento de la obligación a que se refiere este artículo, sólo podrá efectuarse por la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

En el año de 1991, el artículo en comento es reformado³⁷, para quedar de la siguiente forma:

³⁷ Reforma publicada en el Diario Oficial el 20 de diciembre de 1991.

“ARTICULO 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Contener impreso el número de folio.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código.”

De lo anterior, observamos claramente que este artículo ha sufrido diversas reformas importantes, y que de una forma singular han llegado a conformar lo que hoy es el artículo 29-A del *CFF*.

A la fecha el *CFF* señala:

“Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

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

- IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

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

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberá expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el reglamento de este código.”

3.3.2 La multa como medida de apremio, con fundamento en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad puede imponer medidas de apremio, cuando los contribuyentes se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, con fundamento en lo dispuesto en el siguiente numeral del CFF:

“Artículo 40.- Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública;
- II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este código, y
- III. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente. Para efectos de éste artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo de solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.”

Del artículo antes transcrito se desprende que la autoridad puede imponer los medios necesarios a aquellas personas que se opongan a la realización de la visita, por lo tanto, podemos definir a las medidas de apremio como un acto de autoridad que por su unilateralidad, obligatoriedad y coercitividad, constituyen una forma de constreñir al gobernado para que dé cumplimiento a un mandato autoritario.

En ese tenor, la imposición en determinado momento de una multa como medida de apremio, sería la consecuencia que se genera de no acatar una obligación que la propia legislación le impone al particular y del acto concreto de autoridad que señalará en forma específica la medida de apremio, la cual se aplicaría, como ya se dijo, por el incumplimiento de determinada obligación.

Sirve de apoyo al anterior razonamiento, la tesis I.7o.C.11 K, de los *TCC*, 9ª época, visible en el Semanarios Judiciai de la Federación y su Gaceta, tomo VI, octubre de 1997, página 725, que a la letra señala:

“APREMIO, MEDIDAS DE. LA PROCEDENCIA DE SU IMPOSICIÓN SE GENERA EN EL ACTO MISMO DE DESACATO A UNA DETERMINACIÓN JUDICIAL. Siendo las medidas de apremio las facultades jurisdiccionales que tiene el órgano respectivo para que se cumplan sus determinaciones, la procedencia de su imposición se genera en el momento mismo en que la persona obligada a cumplir con la determinación judicial no la acata; por lo que es irrelevante que con posterioridad cumpla con ella, habida cuenta de que la contumacia se dio en el momento mismo de la falta de cumplimiento inmediato del mandato judicial.”

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2147/97. David Ortega Macías. 14 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Ramírez Moguel Goyzueta. Secretario: Arturo Zavala Sandoval.

Los medios de apremio se aplican cuando se actualiza cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 40 del *CFF*, esto es, que el contribuyente visitado, no

otorgue las facilidades necesarias para el desarrollo de la visita o se oponga a la práctica de la misma.

La multa, impuesta como un medio adoptado por la autoridad, se aplicará con base en lo dispuesto en los artículos 85, fracción I y 86, fracción I del *CFF*, que establecen lo siguiente:

“Artículo 85. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

- I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros”.

“Artículo 86. A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

- I. De \$7,874 a \$23,621 a la comprendida en la fracción I”.

Ahora bien, la multa al igual que la impuesta como sanción propiamente dicha, debe de estar debidamente fundada y motivada, es decir, cuando una infracción deba sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, esto es, citar los razonamientos del por qué decidió imponer la multa en esa cantidad, sin que sea suficiente hacer afirmaciones abstractas e imprecisas, de lo contrario se violaría la garantía de motivación, y se dejaría además al afectado en estado de indefensión, pues no se le darían elementos para hacer su defensa.

3.3.3 La multa por incumplimiento de expedir comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos que prevé el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Es de suma importancia, recordar el concepto de multa. La podemos definir como una sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal.

Margarita Lomelí Cerezo, trata sobre los propósitos de la multa y nos dice al respecto lo siguiente:

(...)un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su cometido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente las multas no se establecen como propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones fiscales.³⁸

Con relación a la multa, Miguel Angel García Domínguez nos dice:

"(...)una vez que fija como cuarta conclusión que la infracción fiscal está constituida por el incumplimiento de una obligación fiscal, sustantiva o material, es decir, de pagar, o formal, de hacer, no hacer o tolerar, en su trigésima tercera conclusión dispone que la punibilidad, esto es, que una conducta en abstracto esté conminada con una pena pecuniaria, es un elemento de la infracción fiscal, es decir, una condición para que se integre esta clase de ilícito; si el incumplimiento de una obligación fiscal no se amenaza con una pena económica, no puede hablarse de que exista infracción fiscal.³⁹

Una vez establecido lo que es la multa y sus propósitos, entraremos al estudio de la multa impuesta por el incumplimiento del visitado de expedir comprobantes fiscales, o expedirlos sin los requisitos previstos en el código tributario.

El contribuyente que se encuentra obligado a expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza, los cuales deben contener los requisitos previstos en el artículo 29-A del CFF, y al no expedirlos o expedirlos sin estos requisitos, contraviene lo dispuesto por este precepto. Al detectarse tal infracción en la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, provoca que el contribuyente se haga merecedor a una sanción.

³⁸ LOMELÍ, Cerezo Margarita. Ob. cit., pp. 197 y 198.

³⁹ GARCÍA, Domínguez Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal derecho fiscal- penal. Cárdenas, México, 1982, pp. 96, 415 y 421.

La multa se impondrá al contribuyente omiso, únicamente en la adecuación de la conducta infractora, al supuesto legal previsto en el artículo en el que se funda la misma, esto es, la conducta infractora se ubique en la hipótesis legal contenida en la fracción VII, del artículo 83 del código tributario federal, que consiste en no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

Es importante precisar que la multa que se imponga al contribuyente se determinará con base en lo dispuesto en los artículos 83, fracción VII, y 84, fracción IV, del *CFF*, por la infracción cometida al artículo 29-A del citado código, los que a la letra establecen lo siguiente:

“Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales”.

“Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

IV. De \$8,357.00 a \$47,752.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo VI, Secciones II o III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,139,023.00, supuestos en los que la multa será de \$836.00 a \$1671.00. Las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este código(...)”

El referido artículo 84 fracción VI del ordenamiento legal antes invocado, señala un mínimo y un máximo para imponer la multa, e implícitamente otorga a la autoridad fiscal pleno arbitrio para regular la sanción tomando en cuenta la capacidad económica del contribuyente, la gravedad de la infracción, según se trate del caso.

El hecho de que las multas sean invariablemente de \$8,357.00 a \$47,752.00 no quiere decir que a todos los sujetos que cometan la misma infracción se les sancione de igual forma, pues se insiste, las multas que se encuentran reguladas por preceptos con escala de un mínimo y un máximo, su imposición nunca puede ser caprichosa y arbitraria, mucho menos inconstitucional, debido a que la autoridad tiene la ineludible obligación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional de razonar y expresar los motivos para fijar la multa en cuantía superior a la mínima, esto porque la imposición de la multa mínima, no amerita razonamiento alguno, pues es evidente que en uso del arbitrio de la autoridad, al fijar la multa mínima estimó que no hubo agravación.

Dicho de otra forma, la autoridad al sancionar al contribuyente con multa mínima no se encuentra obligada a individualizar la multa, tomando en consideración su capacidad económica, ni la gravedad de la infracción, en razón de que cuando la autoridad fiscal impone una sanción económica a un infractor con fundamento en un artículo que fija multas máximas y mínimas, y ésta determina la multa mínima contemplada en tal dispositivo, por lo cual resulta innecesario individualizar la sanción, ya que no es posible imponer una inferior a ésta.

Confirma lo anterior, la tesis XIII.2o.4A, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimotercer Circuito, visible en la página 785, correspondiente al Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, tomo III, junio de 1996, que a la letra dice:

“MULTA MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE RAZONE SU IMPOSICIÓN NO VIOLA GARANTÍAS. Cuando la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, estima justo imponer la multa mínima contemplada en la ley tributaria aplicable, ello determina que el incumplimiento de los elementos para la individualización de esa sanción pecuniaria, como lo son: la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, etcétera, resulte irrelevante y no cause violación de garantías que amerite la concesión del amparo, toda vez que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor, pero no cuando se aplica la mínima, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una menor de ésta.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 426/97. Álvaro Alberto Ortiz Vásquez. 2 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

Amparo directo 629/97. Gamco Ingeniería, S.A. de C.V. 13 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Domínguez Viloría. Secretario: Alejandro José Herrera Muzgo Rebollo.

Amparo directo 649/97. Filiberto Caravantes Ferra. 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

Amparo directo 730/97. Diversiones, Alimentos y Servicios Turísticos, S.A. 6 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

Amparo directo 376/98. Viajes México, Istmo y Caribe, S.A. de C.V. 18 de septiembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Domínguez Viloría. Secretario: Leopoldo Delfino Vásquez Valencia.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XII, octubre de 1993, página 450, tesis I.1o.A.178 A, de rubro: "MULTA. CUANDO LA IMPUESTA ES LA MÍNIMA, QUE PREVÉ LA LEY, LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A MOTIVAR SU MONTO."

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1999, página 219, tesis por contradicción 2a./J. 127/99, de rubro "MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."

CAPÍTULO CUARTO.

OBSERVACIONES E IRREGULARIDADES EN LA PRÁCTICA DE LAS VISITAS DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

4.1 Datos imprecisos en la orden de verificación.

Resulta necesario, conocer cuál es la base constitucional que permite a las autoridades fiscales (encuadradas dentro de las administrativas) la emisión de las órdenes de visita domiciliaria.

Así tenemos que la piedra angular en la que descansa esta facultad autoritaria deviene del contenido del actual párrafo noveno del artículo 16 constitucional, que establece lo siguiente:

"Artículo 16. (...)

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 la lectura del precepto antes transcrito, observamos que, para que una orden de visita domiciliaria cumpla con lo dispuesto por el referido precepto, es menester que reúna los siguientes requisitos:

- a) Constar en mandamiento escrito;
- b) Ser emitida por autoridad competente;
- c) Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena y el lugar que ha de inspeccionarse;
- d) Precisar el objeto que persigue la visita, y
- e) Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia.

En ese orden de ideas, conforme a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, deberán expresar por su nombre los impuestos cuyo cumplimiento pretendan verificar las autoridades fiscales, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden.

Asimismo, los visitadores deben identificarse con su credencial vigente y que en el acta se deben asentar todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad que ordena la visita, incluyendo la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación.

De la misma manera resulta necesario, de acuerdo con la jurisprudencia de la *SCJN*, que se entregue al visitado el mandamiento escrito que contenga la orden de visita, para que conozca pormenorizadamente su contenido y lo pueda confrontar con las disposiciones aplicables, a fin de preparar una adecuada defensa; que las visitas domiciliarias se verifiquen única y exclusivamente en el domicilio del visitado, además de que, para que las visitas domiciliarias, tengan validez y eficacia probatoria deben haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Pues bien, las disposiciones contenidas en el artículo 16 constitucional, han sido acogidas por el legislador ordinario, al establecer en el artículo 38 del *CFF*, lo siguiente:

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

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

El artículo transcrito se refiere a los actos administrativos que deban ser notificados a los particulares, dentro de los cuales, evidentemente se encuentra la "orden de visita domiciliaria", por lo que, de conformidad con los requisitos constitucionales establecidos en el artículo 16, además de los establecidos en dicho precepto constitucional, las órdenes de visita, deben cumplir también con las características establecidas en el citado artículo.

La orden de visita como acto administrativo, a diferencia de otros que puede realizar la autoridad fiscal, se emite con base en la facultad discrecional que para hacerlo tiene la autoridad, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 16 constitucional.

Acosta Romero, define esta discrecionalidad como:

"... La facultad que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y, si deciden actuar, qué límite le darán a su actuación y cuál será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la administración pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puedan apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley."⁴⁰

En ese tenor, si el acto administrativo "orden de verificación" carece de algún requisito de los previstos en los artículos 16 constitucional y 38 del código tributario, estamos frente a una orden carente de legalidad, y el visitado se encuentra en la

⁴⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México, 1988. 8ª edición, p. 1002.

posibilidad de impugnarla a través de los medios de defensa que establecen para ello las disposiciones fiscales correspondientes.

Asimismo, cabe precisar que los visitadores al realizar la diligencia de verificación pueden incurrir en diversas irregularidades tanto de tipo legal como constitucional, por lo tanto el visitado tiene la facultad de interponer el medio de legal tendiente a desvirtuar ya sea la legalidad de la diligencia o en su caso la constitucionalidad de esta.

4.1.1 Omisión en la firma autógrafa de la autoridad emisora del acto.

Cuando la orden de visita emitida para verificar la expedición de comprobantes fiscales, carece de la firma autógrafa de la autoridad emisora, viola con ello las garantías de legalidad y seguridad jurídica, consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales, 38 fracción IV, del *CFF*, y 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, y deja en estado de indefensión al contribuyente visitado, ya que no tiene la certeza, de que haya sido suscrita por quien dice haberlo hecho, y por ello dicha resolución no puede tener el carácter de auténtica y obligatoria.

De conformidad con el artículo 38 fracción IV del *CFF*, en relación directa, con el artículo 16 constitucional, todo acto administrativo debe ostentar la firma autógrafa del funcionario competente que la emita, por lo que la firma facsimil en la misma implica que legal y constitucionalmente se está en presencia de un acto que carece de autenticidad.

La ausencia de firma autógrafa en una resolución tiene como consecuencia que no se tenga la certeza de su contenido, e impide acreditar la legitimación del funcionario competente para suscribirlo así como su voluntad, habida cuenta que la firma es la única forma en que la persona que la estampa se legitima como el emisor del acto, y adquiere una relación directa entre la veracidad de lo expresado en la

resolución, con la firma de aceptación del emisor que debe calzar todo acto de autoridad.

En ese orden de ideas, cuando en la orden de verificación consta la firma al facsimil de la autoridad emisora de dicha orden, no es suficiente para cumplir con el requisito consignado en el artículo 38 fracción IV, del código invocado, ya que en todo caso lo que da autenticidad y obligatoriedad a todo acto de autoridad, es precisamente la firma autógrafa de la autoridad emisora, lo cual resulta evidente que ello lesiona la esfera jurídica del contribuyente visitado, de tal forma que la deja en completo estado de indefensión, al encontrarse imposibilitado para cerciorarse de la autenticidad del citado acto de autoridad.

El anterior razonamiento, se robustece con la tesis de jurisprudencia No. 669, sostenida por el Tribunal Colegiado del Noveno Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, séptima época, volumen 133-138, sexta parte, página 282, que resulta del tenor siguiente:

“FIRMA, FALTA DE. CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN DIRECTA A LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA.- Basta que la parte quejosa alegue que la resolución reclamada carece de firma, para estimar que está reclamando una violación directa al artículo 16 constitucional, porque dicho precepto requiere que exista un mandamiento escrito para molestar a un gobernado en su persona, domicilio, papeles o posesiones, y el mandamiento escrito exige la firma de la autoridad emisora como principio fundamental de su validez.”

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Época:

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, página 71. Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, página 71. Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, página 71. Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S.A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Núñez Salas.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, página 71. Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S.A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, página 71. Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Chan Vargas.

De igual manera, los *TCC*, claramente han precisado que del artículo 16 constitucional se desprende que los mandamientos deben de contener la firma autógrafa de la autoridad que lo emite, toda vez que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución, así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento.

Sirve de apoyo, la tesis de los Tribunales Colegiados de Circuito, 7ª época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 133-138 sexta parte, página 281, que a la letra dice:

'FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCION CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen su mandamientos autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del derecho constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que la firma de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica: en beneficio del gobernante (quien firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe

seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.”

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Época:

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, pág. 68. Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, pág. 68. Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, pág. 68. Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S. A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, pág. 68. Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S. A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138, Sexta Parte, pág. 68. Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Nota: En el Informe de 1980, la tesis aparece bajo el rubro "FIRMA AUTOGRAFA. SI LA RESOLUCION RECLAMADA EN AMPARO CARECE DE ELLA, RESULTA INCONSTITUCIONAL."

Asimismo, señala que para que un acto tenga validez; es decir, se encuentre emitido conforme a derecho debe contener la firma autógrafa de la autoridad emisora, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella, dando seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma, por lo que, no puede aceptarse la firma facsímil o impresa, toda vez que la autoridad no acepta abiertamente las consecuencias que deriven de dicho acto.

En ese tenor, tenemos que la firma tiene dos efectos; por un lado autoriza lo plasmado en el acto y, por el otro se obliga a lo manifestado para con el destinatario.

En consecuencia, si falta la firma no se produce ninguno de los efectos anteriores, por lo tanto, se estaría en presencia de un acto nulo, es decir, la autoridad al emitir la orden de verificación carente de firma autógrafa, y al ser impugnada ante el *TFJFyA*, a través del juicio de nulidad, se declararía la nulidad lisa y llana de la orden de verificación, por actualizarse la causal de ilegalidad, prevista en el artículo 238, fracción IV, del *CFF*.

4.1.2 Falta de fundamentación y motivación.

De acuerdo con los razonamientos que hemos dejado expuestos en los capítulos anteriores, se ha concluido que tanto la orden de verificación como el acta levantada con motivo de la visita, deben de estar debidamente fundados y motivados, es decir deben de citarse los preceptos legales aplicables al caso, así como exponer con claridad las razones, causas y fines por los cuales se llega a la conclusión de que el acto en concreto se ajusta a las prevenciones de determinados preceptos legales.

Dicho de otra forma, todo acto administrativo debe de estar debidamente fundado y motivado, es decir debe de contener tanto la razón de su emisión, como los preceptos legales que facultan a la autoridad fiscal para ordenar y realizar la visita.

Esto con la finalidad de que el visitado conozca los motivos y fundamentos de la determinación, la cual de causarle algún agravio puede impugnarla a través del juicio de nulidad.

Cuando la orden de visita carece de la debida fundamentación y motivación, e igualmente el acta levantada con motivo de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, en virtud de que en la misma no se señala cómo se llegó a la conclusión de que los comprobantes fiscales carecen de los requisitos fiscales, y por qué en las facturas que se mencionan, no se indica la fecha de su expedición, estamos frente a actos ilegales, y el afectado puede, como anteriormente señalamos, impugnarlas ante el *TFJFYA*.

Una de las garantías contempladas en la Constitución es la de seguridad jurídica que exige que todo acto o resolución de autoridad esté debidamente fundado y motivado, y de lo contrario al no respetarse esta garantía estamos en presencia de un acto ilegal, y el cual debe de declararse nulo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 238 y 239 del *CFF*.

Ahora bien, cuando de la lectura del acta de verificación levantada con motivo de la visita domiciliaria, se advierte que el visitador consignó en la misma, que el visitado expide comprobantes faltantes de requisitos fiscales, por los servicios que presta, y detalla los requisitos omisos con fundamento en el artículo 29-A del ordenamiento tributario, se acredita, que en el acta en comento se precisó cómo llegó a la conclusión el verificador, de que el contribuyente visitado expedía comprobantes fiscales carentes de requisitos fiscales. Se trata, por lo tanto, de un acta debidamente fundada y motivada.

4.1.3 El periodo a revisar.

Cabe precisar que la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, está sujeta a un procedimiento especial, regulado por los artículos 42, fracción V y 49, que difiere sustancialmente de las visitas domiciliarias para revisar el cumplimiento en el pago de las contribuciones, a que se refieren los artículos 42, 43, 44, 45 y demás relativos y conducentes del código de la materia, que establecen que la orden respectiva deberá cubrir una serie de formalidades, entre las que se encuentra precisamente la de consignar el periodo a revisar, por lo que resulta evidente que tal requisito también se aplica en el caso de la visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, es por ello que la orden relativa a la práctica de este tipo de visitas, debe de cumplir con los requisitos que señala el artículo 38, del *CFF*, con relación al 16 constitucional.

En la orden de verificación debe precisarse su alcance temporal, ya sea que se trate de la verificación de expedición de comprobantes fiscales o que los expedidos se encuentren debidamente requisitados, de tal forma que no se deje al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual recaerá la verificación del cumplimiento de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado, lo cual no limita a la autoridad a señalar como periodos a verificar en las órdenes de visita, fechas actuales o anteriores.

Debe destacarse que en los artículos del código de la materia, no se establece que la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, sólo deba recaer sobre los comprobantes que se expiden al momento de practicarse ésta, y si bien, es una obligación que por su naturaleza es conveniente constatar en el momento mismo en que se realiza la actividad por la cual debe emitirse el comprobante; ello no impide que las autoridades fiscales se cercioren que con anterioridad a la práctica de la visita, el contribuyente ha venido dando cumplimiento a esa obligación. Toda vez que se trata de una obligación que debe acatarse de manera permanente.

Esta consideración se refuerza con la lectura de la jurisprudencia número 57/99, sustentada por la *SCJN*, al resolver la contradicción de tesis 53/98, entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, novena época, tomo IX, junio de 1999, Pleno y Salas, páginas 343 y 344, que a la letra establece:

"VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACION CON LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISION.- El análisis relacionado de los artículos 29, 29-A, 43 y 49, del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que aun cuando la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento del contribuyente a las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, tiene sus particularidades y debe sujetarse a reglas específicas en su realización, en realidad no constituye más que una modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación que, como potestad del Estado, se otorga a las autoridades fiscales en el ordenamiento mencionado; en estas condiciones, la orden relativa para la práctica de esta clase de visitas, también debe sujetarse a los requisitos que prevé el numeral 38 del citado código, así como a los que el constituyente estableció en el artículo 16 de la ley suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevada a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia debe constar en un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirse se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia, como en reiteradas ocasiones lo ha considerado la

Segunda Sala de este alto Tribunal. Así, al exigir el artículo 16 de la constitución federal, que el objeto, como elemento fundamental de la orden de visita, se encuentre expresamente determinado, implica también la obligación a cargo de la autoridad que la emite, de precisar su alcance temporal, ya sea que se trate de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales que se rigen por periodos determinados o en relación con la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados, toda vez que tal señalamiento permite que el visitado conozca de manera cierta el periodo en el cual se practicará esa verificación y, además, constriñe a los visitadores a sujetarse a ese espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad ordenadora, dado que acorde con lo que prevé el mismo código tributario federal, la actividad fiscalizadora bien puede recaer en hechos actuales o pasados y, por tanto, se violaría el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 constitucional, si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual debe recaer la verificación del cumplimiento de las obligaciones que en materia de expedición de comprobantes fiscales se establecen a cargo de los contribuyentes, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado. Debe agregarse que esta determinación no limita la actuación de la autoridad, pues no le impide señalar, con apego a la ley, como periodo a verificar en una orden de visita, fechas actuales o anteriores.”

Contradicción de tesis 53/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 30 de abril de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Mariano Azuela Güitrón; en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Tesis de jurisprudencia 57/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

En ese contexto, resulta válido que la autoridad en términos de los artículos 42, fracción V y 49, del código de la materia, señale en la orden de verificación, como periodo sujeto a verificación, el comprendido entre diversas fechas, de tal suerte que los visitadores autorizados no tengan la posibilidad de determinar a su libre arbitrio, el periodo sobre el cual recaerá la verificación de la expedición de comprobantes fiscales, sino que éste sea previamente determinado por la autoridad competente.

De lo anterior, se observa claramente que la autoridad al señalar con precisión, el periodo a revisar, no provoca una afectación en la esfera jurídica de la demandante, dado que los visitadores autorizados se deberán limitar a revisar únicamente el periodo previamente determinado por dicha autoridad; y en consecuencia la orden de verificación se encuentra debidamente fundada y motivada al señalar el periodo a revisar.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 49 del *CFF*, la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales se lleva a cabo en una sola diligencia, dentro de la cual el visitador podrá revisar todos o algunos de los comprobantes expedidos durante el período determinado en la orden respectiva y asentará los hechos conocidos durante la realización de la misma, en una acta debidamente circunstanciada que deberá levantar, además de que tal diligencia puede efectuarse en cualquiera de los días comprendidos en el citado período, de tal suerte que no es necesario señalar la fecha de inicio y la de terminación de dicha visita, toda vez que por su propia naturaleza la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se efectúa de forma sorpresiva y en una sola diligencia.

En ese orden de ideas, si bien es cierto que el período a revisar, por lo regular abarca diversos días, y el visitador solamente revisó un solo día, también lo es que tal señalización no implica que necesariamente el visitador tiene que verificar el cumplimiento de la obligación de la empresa visitada, referente a la expedición de comprobantes fiscales por las actividades que realiza, durante todo el período, sino que tal diligencia puede llevarse a cabo en cualquiera de los días comprendidos en el citado período y revisar los comprobantes expedidos en uno de esos días o durante todo el período, sin que le cause perjuicio alguno al visitado, que la verificación se haya realizado únicamente respecto de uno de los días.

Puede darse el caso, de que el acta levantada con motivo de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se encuentre indebidamente fundada y motivada, toda vez que los visitadores autorizados señalen en dicha acta, hechos ocurridos en fecha posterior al período de revisión consignado en la orden de visita en comento, y por ende, verifiquen el cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales del contribuyente visitado, en fechas distintas para las que fueron autorizados.

De lo anterior se desprende, que no obstante que en la orden de visita se halla autorizado a los inspectores a verificar si en determinado período el contribuyente había

expedido comprobantes fiscales por la realización de sus actividades comerciales, y éstos excediéndose en sus funciones, revisen las actividades efectuadas en fecha posterior a ésta, violan con ello la esfera jurídica del visitado, por lo que resulta evidente la ilegalidad del acta de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

Por lo tanto resulta ilegal que la verificación abarque una fecha distinta a la señalada en la orden de visita. Con ello se viola el contenido del artículo 38 fracción III del código tributario y, por ende, la esfera jurídica del visitado, ya que los visitadores autorizados se exceden en sus facultades al determinar a su libre arbitrio, el período sobre el cual recaería la verificación de la expedición de comprobantes fiscales, sin tomar en consideración que éste ya le había sido previamente determinado por la autoridad competente.

Por todo lo anteriormente expuesto, llegamos a la conclusión de que los visitadores al extralimitarse en sus funciones contravienen con ello lo dispuesto en el multicitado 38, y al ser impugnada a través del juicio de nulidad, se declararía la nulidad del acto administrativo.

4.2 Levantamiento del acta.

El artículo 16 constitucional prevé que en la realización de las visitas domiciliarias las autoridades deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, siendo una de estas formalidades el levantamiento del acta debidamente circunstanciada.

Este principio lo recoge el artículo 49 del CFF, que en sus fracciones IV y V señala lo siguiente:

“Artículo 49. (...)

- IV.** En toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los

hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales o a la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, en los términos de este código y su reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

- V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria”.

Del artículo antes transcrito se observa claramente que en toda visita se debe levantar una acta debidamente circunstanciada, y en dicho documento deberán constar las firmas de la persona con quien se entendió la diligencia, así como de los testigos; sin embargo, el precepto antes citado prevé la negativa de éstos, sin que esta circunstancia invalide los resultados observados en la visita domiciliaria, siempre y cuando se asiente dicha circunstancia en la propia acta.

Ahora bien, si del acta se desprende que ésta no se encuentra debidamente circunstanciada, por ejemplo si el visitador asienta en el acta que el contribuyente sí expide comprobantes fiscales, pero faltantes de requisitos fiscales y no señala de qué requisitos carece; con fundamento en el artículo 29-A del *CFF*, o no especifica a quiénes se les expidieron los comprobantes de referencia, ni cuándo se expidieron, se está en presencia de una acta indebidamente circunstanciada.

Por tal razón, la ley exige que en la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se levante una acta circunstanciada, a efecto de que con base en los hechos ahí consignados, pueda determinarse la infracción a disposiciones fiscales, en la especie no podía considerarse satisfecho tal requisito, en la medida en que el visitador si bien asentó en el acta respectiva, que el contribuyente visitado, sí cumple con la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza, lo cierto es que el visitador omite indicar, los requisitos que no reúnen dichos

comprobantes, o bien la fecha en que se expidieron éstos, circunstancia que afecta la esfera jurídica del visitado.

Estos hechos trascienden el sentido de la visita, en virtud de que el visitado se encuentra imposibilitado a saber con certeza, si los comprobantes fiscales revisados habían sido expedidos dentro del periodo señalado en la orden de visita domiciliaria respectiva, como sujeto a revisión, o si por el contrario, la autoridad fiscal por conducto del verificador actuante, se excedió en sus facultades, revisando comprobantes fiscales expedidos en fecha distintas a las comprendidas en el periodo autorizado, por lo que se consideraría, que el acta levantada con motivo de la visita, se encuentra indebidamente circunstanciada.

El artículo 49 fracción IV del código de la materia, dispone en la parte que interesa, que en toda visita domiciliaria, para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, relativos a la expedición de comprobantes fiscales, o en su caso, las irregularidades detectadas durante la verificación.

Dicho en otra forma, se trata de una obligación ineludible de los verificadores hacer constar en forma circunstanciada en el acta respectiva, los hechos u omisiones conocidos por ellos mismos, en atención a lo dispuesto por el artículo en comento; lo que implica que deben precisarse en el acta de mérito, los datos necesarios del hecho concreto que se imputa y el medio de convicción con que se demuestre el mismo, pues de lo contrario, se dejaría en estado de indefensión al contribuyente, quien no podría comprobar la veracidad de la prueba y defenderse del hecho que se le acusa.

En ese sentido, aun cuando el visitador categóricamente afirme en el acta que las facturas a que hace alusión no contienen los requisitos fiscales que dispone el artículo 29-A del código tributario, y omite señalar los requisitos de que carecen, así como la fecha en que éstas habían sido emitidas, los conceptos que amparaban, y el

nombre de las personas a favor de las cuales habían sido expedidas, elementos indispensables para no dejar en estado de inseguridad al contribuyente visitado, ya que de esa forma, estaría en posibilidad de conocer en forma pormenorizada, las características de los documentos en los cuales se detectaron la omisión de requisitos fiscales y, en su caso, de impugnarlos debidamente; es por ello, que no puede considerarse que un acta levantada en este sentido, se encuentre debidamente circunstanciada, por lo que resulta evidente que se incumple con la obligación prevista en el artículo 49 fracción IV del código tributario, en relación con el 16 constitucional.

En esta medida, si la descripción pormenorizada de los documentos mediante los cuales se cerciora el visitador de la comisión de infracciones, constituye un elemento esencial que debe contener el acta levantada al efecto por dicho funcionario, es con la finalidad de no dejar inaudita a la parte visitada, y darle la oportunidad de controvertir o desvirtuar lo asentado al respecto.

En el capítulo anterior, hicimos la referencia que si bien es cierto que en materia fiscal, opera la presunción de legalidad de los actos de las autoridades, también lo es que, dicha presunción no puede llegar al grado de tener por válida una afirmación, en el sentido de que unas facturas incumplen los requisitos de ley, tan sólo porque así lo asiente el funcionario respectivo.

Por último, si la persona con quien se entiende la diligencia o los testigos se niegan a firmar al cierre del acta, bastará que los visitadores asienten en dicha acta esta circunstancia, lo cual no invalidará la visita siempre y cuando en el acta se anote sobre la negativa de éstos a firmar.

Por lo tanto, en ese contexto si el acta de levantamiento es impugnada a través del juicio de nulidad porque no cumplió con los requisitos formales exigidos por el artículo 49 fracción IV del *CFF*, con fundamento en los artículos 236, 237, 238 fracción II y 239 fracción II, del ordenamiento invocado, procedería declarar la nulidad del acta, aunque dicha determinación no restringe en forma alguna las facultades de

comprobación para efectuar una nueva visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales, puesto que tales facultades son discrecionales de las autoridades fiscales, y sólo se limitan conforme a la ley.

En ese sentido, para apoyar la declaratoria de nulidad de referencia, y por ser un acto viciado se invoca la jurisprudencia sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Informe de Labores del año de 1979, rendido por el Presidente de la *SCJN*, páginas 39 y 40, cuyo tenor es el siguiente:

"FRUTOS DE ACTOS VICIADOS.- Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado y resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los tribunales no deben darle valor legal, ya que de hacerlo, por una parte alentarían prácticas viciosas, cuyos frutos serían aprovechados por quienes las realizan, y por otra parte, los tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Séptima Epoca:

Amparo directo 504/75. Montacargas de México, S. A. 8 de octubre de 1975. Unanimidad de votos

Amparo directo 547/75. José Cobo Gómez y Carlos González Blanquel. 20 de enero de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo directo 651/75. Alfombras Mohawk de México, S. A. de C. V. 17 de febrero de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo directo 54/76. Productos Metálicos de Baja California, S. A. 23 de marzo de 1976. Unanimidad de votos.

Amparo directo 301/78. Refaccionaria Maya, S. A. 18 de enero de 1979. Unanimidad de votos.

Contradicción de tesis 53/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 30 de abril de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Mariano Azuela Güitrón; en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Tesis de jurisprudencia 57/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

Es fundamental hacer mención, aunque ya en el capítulo anterior lo tratamos, sobre el levantamiento de una acta última final y de una acta final, en el desarrollo de la visita domiciliaria ordenada, toda vez que las visitas domiciliarias en materia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, tiene su propio procedimiento, previsto en el artículo 49 del ordenamiento tributario federal, mismo que no contiene

disposición alguna que obligue a los visitadores a levantar acta final en dicha inspección, sino que únicamente obliga al levantamiento de un acta de visita debidamente circunstanciada, que finaliza con la firma de los actuantes.

La finalidad de las visitas domiciliarias en la materia que nos ocupa, es revisar el cumplimiento de las obligaciones relativa a la expedición de comprobantes fiscales, en el momento mismo en que se lleva a cabo, razón por la que, resulta innecesaria un acta final, en virtud de que no se está determinando su situación fiscal en materia de contribuciones, sino que únicamente se observa el cumplimiento de los requisitos fiscales exigidos en cuestión de expedición de comprobantes fiscales, máxime que el propio ordenamiento hace referencia a una sola acta de visita y no a varias.

4.2.1 La identificación de los visitadores.

Éste es un requisito exigido por la fracción III del artículo 49 del *CFF*, que persigue darle seguridad jurídica al visitado. Esta identificación con el visitado debe ser plena, material y jurídicamente hablando, es decir, tiene que realizarse en circunstancias que no dejen duda acerca de que, quienes la practican tienen ese carácter.

Como en capítulos anteriores expusimos, la autoridad que practique la visita domiciliaria por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, debe identificarse ante quien comparezca; de conformidad con lo dispuesto en el antecitado 49, el cual señala en lo conducente que al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan, se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.

Cabe señalar, que el hecho de que los auditores asienten que se identificaron legalmente con la persona con quien se practicó la visita, con credenciales expedidas por el director de personal de la *SHCP*, en las que aparece su nombre, fotografía y firma, tales menciones no cubren los requisitos mínimos de protección que debe tener

el visitado, puesto que para satisfacer con plenitud el requisito legal de la identificación, 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 dicho organismo y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio.

Es menester se asiente la fecha de expedición de las credenciales y su vencimiento, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en dicha Secretaría en la fecha de práctica de la visita domiciliaria, ya que mediante la identificación se deben dar a conocer al visitado, todas las cuestiones relativas a la personalidad y representación de los visitantes, pues de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Si al practicarse la visita domiciliaria los visitantes no asientan en el acta correspondiente los pormenores de los documentos con los que se identificaron, datos necesarios para una debida y legal identificación de estos, debe concluirse que no se cumple con las formalidades del dispositivo legal 49, fracción III, del código aplicable, y en consecuencia se actualiza la causal de anulación prevista en la fracción III del artículo 238 del código tributario.

4.2.2 La notificación de la orden de visita en la realización de este tipo de visitas domiciliarias.

El artículo 49 del *CFF*, no obliga a los visitantes en la práctica de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, a entender la diligencia con el propio contribuyente, su representante legal, ni mediar citatorio previo, toda vez que el precepto en cita, establece que al presentarse los visitantes al lugar donde se realizará la diligencia, se entregará la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento.

El artículo 49, fracción II, del código invocado *infra* 3.1.2. precisa que los visitadores entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

Ya en el capítulo anterior, señalamos que dada la naturaleza jurídica de la visita contemplada en el precepto legal antes transcrito, no se le debe prevenir al contribuyente que se va a efectuar ésta, toda vez que originaría que los particulares cumplieran con tales requisitos cuando se lleve a cabo la visita, previendo el proceder de la autoridad, y no habría forma de sorprender en un momento dado, a tales contribuyentes, para saber si realmente están cumpliendo con el requisito fiscal de expedir comprobantes por las actividades que realizan.

La orden de visita entregada y practicada con la persona que se encuentre en el establecimiento, en los casos en que no se llevó a cabo con el interesado o con su representante legal, a pesar de no haber mediado citatorio previo, evidentemente le es notificado a través de un tercero para respetar la garantía de audiencia del visitado, pues esta circunstancia es precisamente la que le permite al contribuyente, en su caso, interponer el medio de defensa correspondiente expresando su inconformidad en contra de lo asentado por el visitador autorizado en el acta respectiva o bien en contra de la propia orden de visita. Es por ello, que el artículo 49, fracción II, del código aplicable, no conculca la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Bajo este tenor, se observa que la diligencia de notificación y práctica de visita domiciliaria para la verificación de expedición de comprobantes fiscales, no es un acto administrativo que se ubique en alguno de los supuestos que para la notificación personal, establece el citado artículo 134, fracción I, del código tributario federal.

En la especie, las autoridades fiscales no están obligadas a efectuar la entrega de la orden de visita domiciliaria correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en los

preceptos señalados, dado que, el procedimiento de notificación y práctica de la aludida visita domiciliaria en materia de expedición de comprobantes fiscales, se encuentra expresamente regulado en el artículo 49 del código invocado, y en dicho precepto no se prevé la obligación a cargo de la autoridad de hacer la entrega de la orden de visita, mediante el procedimiento de notificación que establecen los numerales 134, 135 y 137, del supracitado código.

4.2.3 Nombramiento de testigos

El artículo 49, fracción III del *CFF*, *infra* 3.2.2 establece que al iniciar la diligencia de verificación de comprobantes fiscales, los visitadores después de identificarse plenamente con la persona con quien se entienda la citada diligencia, deberán requerirle para que designe dos testigos de asistencia, y que si ésta no los designa, serán nombrados por los visitadores, haciendo constar tal circunstancia en el acta que para el efecto se levante.

En ese contexto, resulta claro que el contribuyente visitado al no contar con testigos o negarse a nombrarlos, los visitadores están obligados a designarlos, asentando dicha circunstancia en el acta respectiva.

En caso de que los visitadores no designaran testigos de asistencia, contravienen con ello lo dispuesto en los artículos 16 constitucional y 49, fracción III del código tributario, preceptos legales que establecen que al efectuarse una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, deberá levantarse una acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos propuestos por el sujeto pasivo visitado, y que en caso de negativa, la autoridad que practique la visita deberá nombrarlos.

No obstante lo anterior, si los visitadores omitieran designarlos, y se levante el acta respectiva sin testigos de asistencia, se viola la esfera jurídica del visitado, dada la

importancia de su nombramiento para que testifiquen la veracidad de los hechos consignados.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que al momento de llevarse a cabo la diligencia, no hubiere en el lugar ninguna persona que pudiese ser nombrada por el visitado o por los visitantes como testigo, en virtud de que, suponiendo que esa hubiese sido la razón por la cual no se designaron testigos de asistencia, para que constataran la veracidad de los hechos consignados en ella, los visitantes están obligados en todo tiempo a hacer constar tal situación en el acta, y la omisión a dicha obligación, trae como consecuencia la ilegalidad de la misma.

No pasa desapercibido, que la fracción III, del artículo 49 del código tributario, en su última parte refiere "sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección", en virtud de que tal consideración se aplica para el caso de que el visitador no señale en el acta respectiva, la razón por la cual designó él los testigos de asistencia y no el contribuyente visitado, es por ello que resulta evidente que el visitador al no nombrar testigo de asistencia alguno y no circunstanciar en el acta el por qué no se designaron, lo expuesto por el precepto antes citado no es aplicable.

4.3 Facultades de los visitantes para solicitar información a terceros.

El artículo 45 del *CFF*, en su parte conducente establece:

"Artículo 45.- Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitantes podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados(...)"

De la transcripción anterior, se desprende que los visitadores en ejercicio de sus facultades, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de comprobantes fiscales, pueden solicitar los informes o documentos que requieran para efectuar las visitas, a **los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal**, sin que la autoridad esté delegando facultades, puesto que se trata de una facultad prevista en ley, de que gozan los visitadores para llevar a cabo las visitas.

En ese orden de ideas, si bien es cierto que el artículo antes transcrito faculta a los visitadores a solicitar información, también lo es que sólo podrán solicitársela a **los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal**, no así a los terceros que se encuentren en el establecimiento al momento de realizar la visita.

Lo anterior es un hecho irrefutable, en razón de que los visitadores para llevar a cabo las visitas se allegarán de los elementos necesarios para comprobar el exacto cumplimiento de las disposiciones legales. En el caso de que los contribuyentes se rehusaren a proporcionar los informes y documentos que requieran los visitadores para verificar que éstos han cumplido con sus obligaciones, se encontrarían imposibilitados para realizar la visita, es decir, no contarían con los elementos probatorios idóneos para observar y estudiar si efectivamente el visitado cumple con su obligación legal de expedir comprobantes fiscales con los requisitos legalmente establecidos.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IX, febrero de 1992, octava época, página 283, que a la letra dice:

“VISITAS DOMICILIARIAS. FACULTAD DE LOS VISITADORES PARA SOLICITAR DOCUMENTACIÓN E INFORMES. No puede considerarse ilegal el desarrollo de una visita domiciliaria, por el hecho de que un visitador designado en la orden de visita, requiera al contribuyente la exhibición de documentación e informes necesarios para el cumplimiento de su comisión, pues dicha facultad deriva del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, además de que en la propia orden de auditoría se le ordena al

particular que exhiba y proporcione a los visitadores todos los documentos necesarios para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, autorizándolos, por ende, a dichos funcionarios de esta manera, a pedir ya sea verbalmente en el desahogo de la auditoría o por oficio, la documentación e informes que estimen necesarios para la comprobación que les fue encomendada."

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 222/91. Impex de Puebla, S.A. 2 de julio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

En ese tenor, al ser una facultad exclusiva de los visitadores, por ende, es una obligación de los contribuyentes, prevista en el código tributario federal, el proporcionar la información y documentación requerida, y en caso de incumplimiento del visitado, se estará a las sanciones previstas en el propio ordenamiento.

El artículo 45, anteriormente transcrito, faculta a los visitadores solicitar a los visitados la información y documentos necesarios para el cumplimiento de lo ordenado, en virtud de que al oponerse a la práctica de la visita o a su desarrollo y no proporcionar al personal autorizado en forma completa, correcta y oportuna, los informes, datos y documentos que soliciten para el ejercicio de las facultades de comprobación, constituye una infracción en términos del artículo 85, fracción I, del *CFF*, conducta que se sanciona de conformidad con lo señalado en el artículo 86, fracción I, del código invocado, en cuyo caso, las autoridades fiscales podrán imponer medidas de apremio por el incumplimiento de un mandato de autoridad, con base en lo dispuesto en el artículo 40, del referido código.

En esos términos, se observa que los visitadores están facultados para solicitar información a los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal; sin embargo, no hay disposición alguna que los faculte a solicitar información a terceros en la práctica de las visitas domiciliarias de verificación de expedición de comprobantes fiscales, por lo tanto es una cuestión de suma importancia puesto que en la diligencia misma, se da frecuentemente esta situación, ya que los visitadores necesitan allegarse de los elementos para verificar si el contribuyente cumple o no con sus obligaciones fiscales.

En esa medida, en los siguientes epígrafes estudiaremos por qué debe de regularse en el *CFF* la solicitud de información a terceros por parte de los visitantes en la práctica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales previstas en los artículos 42, fracción V, y 49 del código invocado.

4.3.1 La solicitud de información a terceros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación.

Ciertamente, el artículo 42-A del *CFF*, establece lo siguiente:

“Artículo 42-A.- Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades fiscales de comprobación, cuando únicamente soliciten datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.”

Ahora bien, de la transcripción anterior, se desprende que las autoridades fiscales, pueden solicitar los informes o documentos entre otros a los terceros; sin embargo dicho precepto se refiere sólo para planear y programar futuros actos de fiscalización.

El diccionario básico de la lengua española Larousse, define la palabra planear, de la siguiente manera:

“Planear.- Trazar el plan de una obra. Proyectar: planear un viaje una reforma. Preparar, organizar(...)”⁴¹

Asimismo, dicho diccionario define la palabra programar, de la siguiente forma:

“Programar.- Fijar un programa. (por programa se entiende lo siguiente: Exposición que fija la línea de conducta que ha de seguirse)(...)”⁴²

⁴¹ LAROUSSE. Diccionario básico de la lengua española, por Ramón García- Pelayo y Gross. México, 1984. p. 441.

⁴² LAROUSSE. Diccionario básico de la lengua española. Ob. cit., pp. 460 y 461.

De las definiciones anteriores observamos que el artículo 42-A del *CFF*, se refiere a la solicitud de información entre otros a los terceros para realizar futuros actos de fiscalización, entre los cuales encontramos a las visitas domiciliarias; sin embargo, en la práctica de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, ya no estamos hablando de planear y programar, sino ya se esta llevando a cabo un acto de fiscalización, es por ello que no puede aplicarse dicho artículo en la solicitud de información a terceros por los visitadores actuantes.

Tal razonamiento se deriva en virtud de que es el mismo artículo que establece que cuando las autoridades fiscales soliciten información a terceros, no se considerará que éstas inician el ejercicio de sus facultades fiscales de comprobación, toda vez que pueden ejercerlas en cualquier momento.

De lo antes expuesto llegamos a la conclusión de que el artículo 42-A del *CFF*, si bien establece la solicitud de información a terceros, también lo es que los visitadores al solicitar información a terceros en la práctica de las visitas en estudio, no pueden fundar su actuación en dicho precepto, pues se tratan de supuestos que difieren principalmente en su finalidad.

Para una mayor comprensión de la finalidad del artículo 42-A del código de la materia, y la del tema de estudio del presente trabajo, a continuación presento un cuadro comparativo.

A) La solicitud de información a terceros con base en lo dispuesto en el artículo 42-A del *CFF*.

- Para planear y programar actos de fiscalización. Es decir, se trata de actos de fiscalización futuros e inciertos, pues puede darse el caso de que la autoridad no los lleve a cabo.
- Sin los requisitos previstos en el artículo 48, fracciones IV a IX del código invocado. Esto es, dicho artículo trata sobre los requisitos que la autoridad debe de cubrir para

solicitar información a terceros; sin embargo, el precepto en cita, se refiere a la solicitud fuera de una visita domiciliaria, por lo tanto no es aplicable a las facultades de comprobación previstas en las fracciones III y V del artículo 42 del *CFF*.

- No se considera que al solicitar información a terceros, las autoridades fiscales han iniciado sus facultades de comprobación. Esta solicitud se realiza para que en un futuro si así lo consideran inicien sus facultades de comprobación.

B) La solicitud de información a terceros en la diligencia misma de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

- Se está en presencia de un acto de fiscalización.
- El código de la materia no regula esta situación, por lo tanto, los visitadores al solicitar información a terceros en la práctica de la visita de este tipo están violando la garantía de seguridad jurídica contemplada en el artículo 16 constitucional en relación con el 49, fracción V del *CFF*, que obligan a los visitados a levantar una acta debidamente circunstanciada en la que asienten pormenorizadamente como conocieron de los hechos y detallen las pruebas que demuestran la infracción del contribuyente.
- Las autoridades fiscales están como anteriormente dijimos, en la realización de una visita, con base en sus facultades de comprobación.

Por lo tanto, sería incorrecto que las autoridades fundaran su actuación en el diverso 42-A. Como se expuso, se trata de situaciones diferentes, dado que la solicitud de información a terceros en la práctica de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales no está contemplado en las leyes fiscales.

Luego entonces, si los visitadores en la práctica de las visitas en estudio, solicitan información a los terceros para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, se estaría en presencia de un acto ilegal, puesto que dicha facultad no se encuentra regulada en el código de la materia, en consecuencia tendrían que allegarse de otros elementos probatorios idóneos para observar y estudiar

si efectivamente el visitado cumple con su obligación legal de expedir comprobantes fiscales con los requisitos legalmente establecidos.

4.3.2 La solicitud de información a terceros en la práctica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

En los capítulos anteriores estudiamos las visitas domiciliarias desde un punto generalizado, las garantías de seguridad jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 constitucionales, así como los requisitos que todo acto de autoridad debe cubrir para no dejar en estado de indefensión al visitado; también hicimos un análisis del artículo 49 del *CFF*, que regula el procedimiento a seguir en la realización de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

En este capítulo, se trata, de una forma general, algunas de las irregularidades detectadas con más frecuencia en la práctica de este tipo de visitas. Así llegamos al tema base del presente estudio que es la solicitud de información a terceros por parte de los visitadores en la práctica de las visitas de verificación contempladas en el artículo 42, fracción V del código invocado, toda vez que es una irregularidad que cometen los visitadores en este tipo de visitas violando con ello la garantía de seguridad jurídica prevista en el diverso 16.

Una vez expuesto lo anterior, entraré al análisis del tema total del presente trabajo. El artículo 42-A del *CFF*, si bien es cierto que autoriza a los visitadores a solicitar información de terceros para planear y programar actos de fiscalización, también lo es que este artículo no se aplica a las visitas domiciliarias en estudio, toda vez que las visitas domiciliarias en materia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, tiene su propio procedimiento, previsto en el artículo 49 del ordenamiento tributario federal, mismo que no contiene disposición alguna que faculte a los visitadores a solicitar información a terceros.

En ese tenor, la ley exige que en la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se levante una acta circunstanciada, a efecto de que con base

en los hechos ahí consignados, pueda determinarse la infracción a disposiciones fiscales.

Ahora bien, si los visitadores asientan en el acta relativa hechos que no le constan, habida cuenta que si bien refieren que conocen la infracción por **"información proporcionada por un tercero"**, no menos cierto es, que no especifican el nombre y generales de la supuesta persona que proporciona la información consistente en que "no se le expidió comprobante fiscal" o bien "se le expidió sin los requisitos fiscales".

Con antelación señalé que el artículo 49, fracción IV del *CFF*, dispone en la parte que interesa, que en toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales, o en su caso, las irregularidades detectadas durante la verificación; lo que implica que deben precisar en el acta de mérito, los datos necesarios del hecho concreto que se imputa y el medio de convicción con que se demuestre el mismo, pues de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al contribuyente, quien no podría comprobar la veracidad de la prueba y defenderse del hecho que se le acusa.

Por lo que, si los visitadores asientan en el acta que el contribuyente visitado no expide comprobantes fiscales o los expide sin los requisitos fiscales, deben de señalar como se enteraron del tal hecho, pues la leyenda de **"información proporcionada por un tercero"**, resultaría insuficiente para demostrar que, en efecto, estos se cercioraron de la existencia de la infracción, toda vez que la mera frase de **"información proporcionada por un tercero"**, no indica quién o quiénes informaron al respecto.

Sobre el particular conviene destacar, que algunos tribunales colegiados han sostenido la necesidad de que los visitadores, al circunstanciar el acta relativa, asienten el medio por el cual se cercioraron de la existencia de la infracción, a fin de dar

oportunidad a los visitados de desvirtuar el contenido del acta y no dejarlos en estado de indefensión. Tal criterio, con el que estoy totalmente de acuerdo, está contenido en la tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, Junio de dos mil, página 587, que dice:

'ORDEN DE VISITA. ACTAS DE VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES OBLIGACIÓN INELUDIBLE DE LOS VERIFICADORES CIRCUNSTANCIAR DETALLADAMENTE LOS HECHOS U OMISIONES EN EL ACTA RESPECTIVA.

Quando una visita domiciliaria tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales en relación con la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza un particular, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 16 constitucional, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es obligación ineludible de los verificadores hacer constar en forma circunstanciada en el acta respectiva, los hechos u omisiones conocidos por ellos mismos, en atención a lo dispuesto por el artículo 49, fracción IV, del código tributario en comento; lo que implica que deben precisar en el acta de mérito, los datos necesarios del hecho concreto que se imputa y el medio de convicción con que se demuestre el mismo, pues de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al contribuyente quien no podrá comprobar la veracidad de la prueba y defenderse del hecho que se le imputa; de ahí que si el verificador señala que la infracción se comprueba con la venta de determinado producto, pero sin establecer la forma en que se enteró de la operación, es decir, por el dicho de cliente o del análisis de los documentos, o por otra forma, es claro que no se circunstanció detalladamente el acta respectiva y por ende, la imposición de la multa resulta violatoria de las garantías individuales del contribuyente."

En ese orden de ideas resulta, que si la forma en que se cercioraron los visitadores de la comisión de infracciones, constituye un elemento esencial que debe contener el acta levantada al efecto por dichos funcionarios, con el fin de no dejar inaudita a la parte visitada y darle la oportunidad de controvertir o desvirtuar lo asentado al respecto, es claro que en el caso de que estos asienten "información proporcionada por un tercero" no se satisface tal requisito, en la medida en que, los visitadores no mencionaron quién o quiénes le proporcionaron la información relativa a que no se expedían comprobantes fiscales o se incumplía los requisitos de ley.

Es un hecho notorio que los visitadores no circunstanciaron el acta, ya que la información respecto a la expedición de comprobantes fiscales, fue proporcionada por un tercero. Sin embargo, no señalan sus generales, en consecuencia es evidente que si

un acto o un hecho, no está circunstanciado en la misma, por tanto, no puede tenerse como efectivamente ocurrido, y no puede ser sustento de motivación para la emisión del acto de molestia, como lo sería la multa por incumplimiento a las disposiciones fiscales impuesta con fundamento en los artículos 83, fracción VII y 84 fracción IV del código de la materia.

Se sostiene lo anterior, toda vez que los visitadores al señalar "información proporcionada por un tercero" y no se asienta las generales de la persona que según se hizo constar, que no se le expidió comprobante fiscal o se le expidió sin requisitos fiscales, o bien, indican en el acta simplemente "público en general", con lo cual evidentemente se deja en estado de indefensión al visitado para rebatir la información que le fue proporcionada a los visitadores.

En este contexto se desprende que el contribuyente ignora quién es dicha persona y si efectivamente ella adquirió en su establecimiento algo, además es inexplicable que la persona que adquirió algo en el establecimiento del visitado, se negara a proporcionar sus generales y firmar el acta de que se trata, omisión que ciertamente le resta credibilidad y pone en duda la veracidad del hecho de cuenta con el detrimento consecuente a la garantía de seguridad jurídica del visitado, toda vez que con el proceder de los visitadores pueden crearse situaciones no acontecidas en la realidad que impiden realizar la defensa correspondiente con la finalidad de desvirtuar los hechos asentados en el acta de visita.

En ese tenor, si los visitadores reciben información de un tercero, tienen la obligación de requerir al tercero que se identifique, ya que como anteriormente expusimos, el artículo 49 fracción IV del código aplicable, dispone que en el acta de visita, para comprobar la expedición de comprobantes fiscales, se deben hacer constar en forma circunstanciada, los hechos u omisiones conocidos por los visitadores.

La circunstanciación del acta a que alude el precepto y fracción citada, se refiere a que se deben asentar pormenorizadamente los hechos y omisiones

observados durante la revisión, a fin de que el particular pueda conocer con detalle los hechos que los visitantes tomaron en cuenta para determinar el incumplimiento a disposiciones fiscales.

Lo antes expuesto, es con la finalidad de garantizar al particular una adecuada defensa, en atención a que con base en tales actas la autoridad administrativa dictará la resolución que impone una multa al gobernado, de tal suerte que si en ellas no aparecen consignados los datos necesarios para que el contribuyente conozca lo que la autoridad tomó en cuenta para elaborar una liquidación, no está en posibilidad de controvertir la determinación administrativa, porque dicha acta carece de la circunstanciación.

Así pues, si en la especie, los visitantes asientan en el acta que el contribuyente no expide comprobantes fiscales según información proporcionada por un tercero, puede advertirse que no se menciona el nombre de la persona que realizó la compra y a quien no le fueron expedidos estos, tampoco se dice cuál es su domicilio o algún dato que permita ubicarlo, o si se identificó con alguna credencial, y en caso de hacerlo deberán anotar los datos importantes de éstas; por lo cual si en el acta referida no se precisan los datos que puedan servir al contribuyente para una adecuada defensa, es evidente que la misma carece de la circunstanciación que exige el artículo 49, fracción IV del *CFF*.

En tal virtud, si el hecho no fue conocido por los visitantes, sino fue proporcionado por un tercero, los visitantes deben anotar en el acta respectiva cual fue la manera como se percataron de las irregularidades, y señalar los datos precisos de las pruebas que tomaron en cuenta para llegar a dicha conclusión.

Luego entonces, si en la práctica de la visita de verificación de comprobantes fiscales los artículos 16 constitucional y 49, fracción IV del *CFF*, obligan a los visitantes a levantar un acta debidamente circunstanciada en la que asienten claramente las actividades del visitado, los hechos que conocieron y las pruebas que demuestran que el contribuyente no ha cumplido con la obligación de expedir comprobantes fiscales

conforme a lo dispuesto en el artículo 29-A del código tributario, y en ésta sólo se consigna que el contribuyente incurrió en la infracción de no expedir comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos fiscales, aduciendo según información proporcionada por un tercero, sin señalar el nombre de la persona que informó de ello, ni sus datos de identificación, es evidente que el acta carece de la debida circunstanciación.

En consecuencia, el contribuyente se ve afectado en su esfera jurídica, ya que se encuentra impedido para defenderse de los hechos que lo acusan, ya que no conoce en sí los hechos y las pruebas que demuestran su incumplimiento.

Apoya el anterior razonamiento la tesis emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, visible en la Noventa Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, enero del dos mil, página 910, que dice:

“COMPROBANTES FISCALES. OMISIÓN DE EXPEDIRLOS. CUANDO SE ESTIMA CIRCUNSTANCIADA EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA QUE SE APOYA EN EL DICHO DE TESTIGOS. Cuando una visita domiciliaria tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de disposiciones fiscales en relación con la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realiza un particular, en cumplimiento al artículo 16 de la Constitución General de la República, y 49, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, deben asentarse detalladamente las actividades que el visitador observe lleva a cabo el visitado, los hechos o pruebas que acrediten que el particular expide o no los comprobantes fiscales relativos a la actividad que realiza, de tal suerte que cuando la autoridad administrativa determina el incumplimiento del visitado basándose en el dicho de un testigo, pueden presentarse varias hipótesis, a saber: a) Cuando en el acta de visita se consigna el nombre, domicilio y registro federal de contribuyentes del testigo, el acta se encuentra debidamente circunstanciada; b) Cuando en el acta se asienta el nombre y domicilio del testigo, también debe considerarse que se cumple con el requisito de circunstanciación, pues se permite al visitado ubicar a quien declara en su contra; c) Cuando en el acta de visita se consigna el nombre y registro federal de contribuyentes del testigo, también se cumple con el requisito de circunstanciación del acta, en tanto el visitado puede obtener de la autoridad hacendaria los datos necesarios para ubicar al testigo; d) Cuando en el acta correspondiente únicamente se señala el nombre del testigo, pero existe confesión del visitado en el sentido de que incurrió en la omisión de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza, la circunstanciación del acta la constituye la razón puesta en la misma atinente al conocimiento que toman los visitadores de la manifestación del visitado; y, e) Cuando en el acta de visita sólo se consigna el nombre del testigo que señala la omisión del contribuyente, sin precisar otros datos

que sirvan a éste para localizar al declarante y desvirtuar su dicho, el acta no puede considerarse debidamente circunstanciada, atento a que no se respeta la garantía que el artículo 16 de la Constitución General de la República consagrada a favor de los gobernados, consistente en que en el acto de molestia, se precisen los datos que el visitado requiera para comprobar la veracidad de las pruebas que la autoridad toma en cuenta para proceder en su contra; en consecuencia, sin ese detalle de hechos y pruebas no puede existir la circunstanciación del acta de visita, contravieniéndose por ende el artículo constitucional citado y el diverso artículo 49, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, pues se impide al particular desvirtuar los hechos precisos y concretos que la autoridad le atribuye y de los cuales pudiera derivarse una sanción por infringir las leyes fiscales".

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 808/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15. 15 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

Revisión fiscal 875/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15. 23 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

Revisión fiscal 897/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15. 7 de mayo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

Revisión fiscal 86/99. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15. 11 de noviembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Arnoldo Aguilar Espinosa, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Jorge Salvador Álvarez Cano.

Revisión fiscal 120/99. Administrador Local Jurídico de Ingresos Número 15. 10. de diciembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

En este orden de ideas, si el acta de visita adolece del requisito de motivación prescrito por el artículo 16 constitucional, es inconcuso que el acta se encuentra viciada, y al ser impugnada a través del juicio de legalidad, el *TFJFYA* procedería a declarar su nulidad, por estar afectada de ilegalidad.

4.4 Propuestas:

Con base en el análisis del tema anterior concluimos, que debe de reformarse el *CFF*, en virtud de que los visitadores en la práctica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales solicitan información a terceros, y toda vez que es una situación que se da regularmente en la práctica de las visitas de este tipo, debe de estar prevista esta situación en el código de la materia, ya que al regularse no se

estaría violando con ello la garantía de seguridad jurídica del visitado y no se dejaría en estado de indefensión, pues los visitadores actuarían conforme a lo dispuesto en el código invocado.

En tal virtud, el legislador al reformar el citado código, estaría con ello cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, que establece que en toda visita se levantará una acta debidamente circunstanciada, donde los visitadores asentarán los hechos que conocieron, así como las pruebas que demuestran que el contribuyente visitado, o bien da cumplimiento a las disposiciones fiscales, o infringe éstas, por lo tanto, el contribuyente al no dar cumplimiento a lo dispuesto en las leyes fiscales se haría acreedor a una sanción.

a) Imperiosa necesidad de regular en el Código Fiscal de la Federación la solicitud de información a terceros por parte de los visitadores en la práctica de las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

Esta reforma deberá exigir a los visitadores asentar en el acta los generales del cliente, como son: el nombre completo, domicilio, objeto que adquirió en el establecimiento visitado, y su firma; sin embargo, debe preverse que en muchas ocasiones estos no firman por miedo a las represalias; por lo tanto ante su negativa a firmar, los visitadores anotarán esta circunstancia en el acta, sin que invalide los resultados de ella.

Por tal razón, sugiero se reforme el artículo 49 del en su fracción IV adicionando un párrafo segundo, especificando los requisitos que los visitadores deberán cubrir en caso de solicitar información a terceros. Para esto, el párrafo que se adiciona del artículo en comento deberá quedar de la siguiente forma:

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

IV. En toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, se levantará

acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales o a la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, en los términos de este código y su reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección. ***Si los visitadores llegarán a solicitar información a terceros, éstos deberán asegurarse ante todo que la persona se encuentre dentro del establecimiento en el momento de la visita, asentando esta situación en el acta respectiva; anotarán su nombre completo, domicilio, pedirán su con documento vigente, debiendo firmar el acta. En caso de negativa no afectará el valor de la información, siempre y cuando se asiente dicha circunstancia en el acta respectiva.***

En esta medida, los visitadores al anotar con claridad los elementos que les permitieron conocer del hecho u omisión atribuido al contribuyente, es obvio que el acta se encuentra debidamente circunstanciada, puesto que de ella se desprenden las pruebas fehacientes de que el particular no expide los comprobantes fiscales relativos a su actividad.

Con objeto de que el acta relativa se entienda debidamente circunstanciada, se deben precisar los datos que el particular requiera para constatar la veracidad y el alcance de las pruebas que la autoridad toma en cuenta para proceder en su contra, como lo son la forma en que la autoridad tuvo conocimiento de la infracción, pues tal es el alcance de la garantía que consagra el artículo 16 constitucional, que exige dicha formalidad, y en el presente caso sería especificar los generales del tercero que les proporcionó dicha información.

b) Protocolizar en la parte de observaciones del acta respectiva, los requisitos que la autoridad deberá solicitar para que la información requerida al tercero sea válida.

Para que la actuación de los visitadores no viole en perjuicio de los contribuyentes visitados lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, en relación con los diversos 38, fracción III, y 49 fracción IV, del código tributario, éstos deben de asentar en la parte de observaciones del acta respectiva los generales del informante,

pues de lo contrario, el acta levantada con motivo de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, adolecería del requisito de la debida circunstanciación, ya que no se circunstancian debidamente los hechos que dieron origen a la supuesta infracción.

De acuerdo con lo anterior, los visitadores al no señalar de qué forma conocieron los hechos, ni las pruebas que demuestren que el contribuyente visitado infringió las disposiciones fiscales, y si éstos conocieron los hechos a través de un tercero (del cliente) deberán precisar los datos generales de tal cliente.

De esta manera, los visitadores al solicitar información a terceros deberán reunir ciertos requisitos para que la información solicitada sea válida, y no se deje en estado de indefensión al visitado, toda vez que estos estarían circunstanciando debidamente el acta, y no estaríamos frente a una acta ilegal.

Por ello, los visitadores deberán reunir entre otros, los siguientes requisitos:

- Asegurarse antes que todo que el tercero se encuentre dentro del establecimiento en el momento de la visita, asentando esta situación en el acta respectiva;
- Nombre completo del tercero;
- Domicilio del tercero;
- Pedir se identifique, anotando algunos de los datos señalados en la identificación que exhiba; y
- Firma del tercero, en caso de negación no afectará el valor de la información, siempre y cuando se asiente dicha circunstancia en el acta respectiva.

En ese orden de ideas, si el visitador reúne los requisitos antes enumerados, el acta se encuentra debidamente circunstanciada, pues se permite al visitado ubicar a quien declara en su contra; sin embargo, hay ocasiones en que los terceros ajenos al establecimiento se niegan a dar ciertos datos, por lo tanto, los visitadores deberán

asentar dichas circunstancias en el acta para que no invalide los resultados de la inspección.

Por la misma razón, cuando los visitadores sólo asientan en el acta de visita el nombre del testigo que proporciona la información, consistente en el incumplimiento del contribuyente de expedir comprobantes fiscales con los requisitos de ley, sin precisar otros datos que sirvan a éste para localizar al declarante y desvirtuar su dicho, el acta no puede considerarse debidamente circunstanciada, atento a que no se respeta la garantía del artículo 16 constitucional, consagrada en favor de los gobernados, consistente en que en el acto de molestia, se precisen los datos que el visitado requiera para comprobar la veracidad de las pruebas que la autoridad toma en cuenta para proceder en su contra.

Como consecuencia de lo anterior, los visitadores al no precisar los hechos conocidos, y las pruebas que demuestren la infracción en que recayó el contribuyente, no puede considerarse que el acta de visita se encuentre debidamente circunstanciada, por ende, contravienen lo dispuesto en el artículo constitucional citado y el diverso artículo 49, fracción IV del *CFF*, pues se impide al particular desvirtuar los hechos precisos y concretos que la autoridad le atribuye y de los cuales pudiera derivarse una sanción por infringir las leyes fiscales.

CONCLUSIONES

PRIMERA. A través de las garantías individuales la población hace valer sus derechos frente al poder del Estado, es decir, son los límites de la actuación del Estado frente a los particulares. En ese tenor, las garantías de seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales, tienen por objeto asegurar que cualquier afectación a los particulares sea lícita, esto es, que las autoridades cumplan con los requisitos mínimos establecidos en la Constitución.

SEGUNDA. El artículo 14 constitucional, tutela entre otras, la garantía de audiencia, y que si bien es cierto, la audiencia debe ser previa a la emisión del acto afectatorio, también lo es que operan excepciones a dicha regla, en razón a la naturaleza del acto de molestia; supuestos en los que la garantía en cuestión se colma si el interesado tiene oportunidad de realizar sus defensas con posterioridad a la emisión del acto combatido.

Es por ello que en materia fiscal no es necesario que se cumpla con la garantía de previa audiencia, en virtud de que ésta puede considerarse satisfecha, si la ley de la materia, establece procedimiento alguno para que el afectado pueda impugnar la imposición de sanciones a su cargo.

TERCERA. La visita domiciliaria es un acto de fiscalización mediante el cual la autoridad verifica si los contribuyentes cumplen o no con lo previsto en las disposiciones fiscales. Éstas como acto de molestia, encuentran su fundamento en el artículo 16 constitucional, mismo que prevé que las autoridades fiscales podrán practicar visitas domiciliarias con el fin de verificar el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales. Dicho precepto establece que la autoridad debe de satisfacer y cubrir con los requisitos legales que están previstos en el mismo, así como en las leyes respectivas.

CUARTA. Con la finalidad de que las autoridades no se extralimiten en sus facultades, y no se vea afectada la esfera jurídica del visitado, éstas deben cubrir con una serie de requisitos en todo acto de molestia, los cuales son: constar en mandamiento escrito; ser emitido por autoridad competente; estar debidamente fundado y motivado; y cumplir con las formalidades prescritas para los cateos y a las leyes respectivas.

Asimismo, la orden por virtud de la cual se manda practicar la visita de verificación deberá contener el lugar o lugares a inspeccionarse, la persona a visitar, el objeto a verificar, el período a revisar, el nombre de los visitantes, así como constar la firma autógrafa de la autoridad emisora.

QUINTA. En toda visita domiciliaria, los visitantes deberán identificarse plenamente, anotando en el acta respectiva los datos contenidos en los documentos a través de los cuales se identificaron, asimismo requerirán al visitado designe dos testigos y en su negativa la realizaran estos, asentando dicha circunstancia en el acta respectiva. Cabe hacer mención, que el contenido de las conclusiones anteriores son aplicables por igual a toda visita domiciliaria.

SEXTA. El artículo 42 del *CFF*, prevé las visitas domiciliarias como facultades que tienen las autoridades fiscales para comprobar el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales. Sin embargo, el precepto en cita establece dos tipos de visitas, las contenidas en la fracción III y las previstas en la fracción V, estas últimas tema total del presente trabajo.

Las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, contempladas en la fracción V del artículo 42 del código en comento, a diferencia de las visitas previstas en la fracción III de dicho numeral, siguen el procedimiento previsto en el artículo 49 del mismo ordenamiento.

SÉPTIMA. Las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se pueden realizar en el domicilio fiscal, en los establecimientos o sucursales donde se realicen enajenaciones o presten servicios, es decir se

llevarán a cabo en el lugar donde los contribuyentes realicen sus actividades comerciales indistintamente, de conformidad con lo dispuesto en la fracción I, del artículo 49, del *CFF*.

OCTAVA. Por disposición expresa de la ley, la diligencia de verificación de expedición de comprobantes fiscales se entenderá indistintamente con el visitado, con el representante legal, el encargado o quien se encuentre al frente del establecimiento, en virtud de que, si previo a la visita, se le previene al contribuyente que se va a efectuar ésta, originaría que los particulares expedirían comprobantes fiscales con los requisitos previstos en el artículo 29-A del *CFF*, cuando se lleve a cabo la visita, y no habría forma de sorprender en un momento dado a tales contribuyentes, para saber si realmente están cumpliendo con el requisito fiscal de expedir comprobantes por las actividades que realizan.

NOVENA. En las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, previstas en el artículo 49 *CFF*, se deberá levantar un acta debidamente circunstanciada, cuya finalidad es dejar preconstruída la prueba sobre la situación fiscal del visitado respecto del objeto específico de la diligencia. Sin embargo, dicho precepto no contiene disposición alguna que obligue a los visitadores a levantar acta final en dicha inspección, sino que únicamente obliga al levantamiento de un acta de visita debidamente circunstanciada, dado que el objeto de las visitas de este tipo, es revisar el cumplimiento de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, en el momento mismo en que se lleva a cabo, razón por la que, resulta innecesaria una acta final, en virtud de que no se está determinando su situación fiscal en materia de contribuciones, sino que únicamente se observa el cumplimiento de los requisitos fiscales exigidos en la referida materia de expedición de comprobantes fiscales.

DÉCIMA. Las autoridades fiscales pueden imponer medias de apremio a aquellas personas que se opongan a la realización de la visita, toda vez que constituyen una forma de constreñir al gobernado para que de cumplimiento a un mandato de autoridad.

UNDÉCIMA. Los contribuyentes que incumplan lo dispuesto en el artículo 29-A del *CFF*, serán acreedores a una multa, cuyo monto será fijado en términos de lo dispuesto en el ordenamiento legal aplicable.

DUODÉCIMA. En el desarrollo de las visitas domiciliarias, los visitadores pueden cometer irregularidades, afectando la esfera jurídica de los contribuyentes, y que a través del presente trabajo, observamos que se exige a los visitadores en la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se levante una acta circunstanciada, a efecto de que con base en los hechos ahí consignados, pueda determinarse la infracción a disposiciones fiscales.

DECIMOTERCERA. Ahora bien, si los visitadores asientan en el acta que conocen de tal hecho por "información proporcionada por un tercero", resultaría insuficiente para demostrar que, en efecto, éstos se cercioraron de la existencia de la infracción, ya que no indica quién o quiénes informaron al respecto. Por lo tanto, los visitadores al señalar "información proporcionada por un tercero" deberán asentar los generales de la persona que según se hizo constar, que no se le expidió comprobante fiscal o se le expidió sin requisitos fiscales, pues de lo contrario se deja en estado de indefensión al visitado para rebatir la información que le fue proporcionada a los visitadores.

DECIMOCUARTA. Si el contribuyente ignora quién es dicha persona y si efectivamente ella adquirió en su establecimiento algo, omisión que pone en duda la veracidad del hecho de cuenta, con el detrimento consecuente a la garantía de seguridad jurídica del visitado. Y al ser ésta una de las irregularidades que los visitadores cometen frecuentemente en la práctica de las visitas de

verificación, debe de regularse en el CFF, la solicitud de información a terceros en las visitas previstas en los artículos 42, fracción V y 49 del código en comento.

En este contexto propongo se reforme la fracción IV del artículo 49 del CFF, para quedar como sigue:

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

IV. (...)

Si los visitadores llegarán a solicitar información a terceros, éstos deberán asegurarse ante todo que la persona se encuentre dentro del establecimiento en el momento de la visita, asentando esta situación en el acta respectiva; anotarán su nombre completo, domicilio, pedirán su con documento vigente, debiendo firmar el acta. En caso de negativa no afectará el valor de la información, siempre y cuando se asiente dicha circunstancia en el acta respectiva.”

DECIMOQUINTA. En ese tenor, el legislador al reformar el citado código, estaría con ello cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, que establece que en toda visita se levantará una acta debidamente circunstanciada, donde los visitadores asentarán los hechos que conocieron, así como las pruebas que demuestran que el contribuyente visitado, o bien da cumplimiento a las disposiciones fiscales, o infringe éstas; por lo tanto, el contribuyente al no dar cumplimiento a lo dispuesto en las leyes fiscales se haría acreedor a una sanción.

DECIMOSEXTA. Esta reforma deberá exigir a los visitadores asentar en el acta los generales del cliente, como son: el nombre completo, ocupación, domicilio, objeto que adquirió en el establecimiento visitado, y su firma. Debe preverse que en ocasiones los terceros no firman por miedo a las represalias, por lo tanto ante la negativa de los terceros a firmar, los

visitadores anotarán esta circunstancia en el acta, sin que invalide los resultados de ella.

DECIMOSÉPTIMA. Los visitadores deberán asentar en la parte de observaciones del acta respectiva los generales del informante, pues de lo contrario, el acta levantada con motivo de la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, adolecería del requisito de la debida circunstanciación, contraviniendo con ello la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

a) Fuentes Doctrinarias.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México, 1988. 8ª edición.
2. ALTAMIRA, P. Guillermo. Curso de Derecho Administrativo. Editorial Depalma, Buenos Aires. 1971.
3. BAZDRESCH, Luis. Garantías Constitucionales. Curso Introductorio. Editorial Trillas. México. 1998. 5ª edición.
4. BIELSA, Rafael. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal. Vol. III. Tipografía Llordén. Buenos Aires. 1952.
5. BOETA, Vega Alejandro. Derecho Fiscal. Primer Curso. Editorial Ecasa. México 1993. 1ª edición, pp. 159.
6. BRISEÑO, Sierra Humberto. El artículo 16 de la Constitución Mexicana. UNAM. Coordinación de Humanidades. 1967. 1ª edición.
7. BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Porrúa. México. 1985. 19ª edición.
8. CADENA, Rojo Jaime. La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Editorial Trillas. México 1976, pp. 282.
9. CÁRDENAS, Elizondo Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. México. 1997. 2ª edición.
10. CARNELUTTI, Francisco. La Prueba Civil. Edic. Depalma. Buenos Aires, 1979. Trad. de N. Alcalá- Zamora y Castillo.
11. CARRASCO, Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla. México. 1997. 3ª edición.
12. CASTRO, Juventino V., Garantías y Amparo. Editorial Porrúa. México 1994.
13. COUTURE, Eduardo J. Estudios de Derecho Procesal Civil. Edic. Depalma. Buenos Aires, 1979.
14. DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa. México. 1999. 3ª edición.

15. ESPINOZA, Gonzalo. Principios de Derecho Constitucional. Tip. José del Rivero. México 1905.
16. FERNÁNDEZ, Y Cuevas José Mauricio. Visitas Domiciliarias para efectos legales. Aspectos Constitucionales. Dofiscal editores. México. 1983. 1ª edición.
17. FLORIS MARGADANT, Guillermo. Derecho Romano. Editorial Esfinge, México 1985.
18. FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México. 1984.
19. GARCÍA, Domínguez Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal derecho fiscal-penal. Editorial Cárdenas, México, 1982.
20. GARCÍA, Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa. México 1986; pp. 444.
21. GARCÍA, Trinidad. Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa. México 1980. 26ª edición, pp 244.
22. GARZA, García César Carlos. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial McGraw-Hill. México. 1998.
23. GARZA, Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1990. 16ª edición.
24. Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Nuestra Constitución. Historia de la libertad y soberanía del pueblo mexicano de las Garantías Individuales artículos 14 al 23. INEHRM, México 1990.
25. JIMENÉZ, González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Parte Sustantiva. Editorial Ecasa. México 1997. 4ª edición, pp. 432.
26. LAROUSSE. Diccionario básico de la lengua española, por Ramón García-Pelayo y Gross. México, 1984.
27. LOMELÍ, Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa. México. 1997. 2ª edición.
28. MARGÁIN, Manatou Emilio. El Recurso Administrativo en México. Editorial Porrúa. México. 1995. 3ª edición.
29. MARGAIN, Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Nacional de San Luis Potosí. 33ª edición, México 1973.

30. MOTO, Salazar Efraín. Elementos de Derecho. Editorial Porrúa. México 1998. 44ª edición, pp. 452.
31. ORONÓZ, Santana Carlos M. Manual de Derecho Procesal Penal. Editorial Limusa. México 1994. 3ª edición, pp.196.
32. OVALLE, Favela José. Garantías Constitucionales del proceso. Editorial McGraw-Hill. 5ª edición. México 1997.
33. PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. México 1994. 21ª edición, pp. 907.
34. PINA, Vara Rafael De. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. México. 1997. 24ª edición.
35. PONCE, Gómez Francisco. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V. México. 1998. 3ª edición.
36. RODRÍGUEZ, Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México. 1986. 2ª edición.
37. SANCHÉZ, Hernández Mayolo. Derecho Tributario. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. 2ª edición. México, 1988.
38. SÁNCHEZ, Hernández Mayolo. Derecho Tributario. Cárdenas editor y Distribuidor, 2ª edición. México, 1988.
39. SERRA, Rojas Andrés. Historia de las Ideas e Instituciones Políticas. UNAM. México. 1991. Primera edición.
40. TENA, Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1998. 32ª edición.
41. TENA, Ramírez Felipe. Leyes Fundamentales de México. Editorial Porrúa. México. 1999. 22ª edición.
42. TREJO, Gabino G. Los Derechos Reales en Roma. Editorial Sista. México 1993.

b) Fuentes Legislativas.

1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
2. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
3. LEY DE AMPARO.

c) Otras Fuentes.

1. Diario Oficial de la Federación.
2. Internet.
3. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
4. MARTÍNEZ, Vera Rogelio. La Fiscalización de Impuestos Federales. Monterrey N.L. 1981. Revista de la Facultad de Jurisprudencia. UAEM. Año 11, Núm. 9, Nov-Dic 1981.
5. Memoria del VII Congreso Nacional de Profesores de Derecho Fiscal. Revista de la Facultad de Derecho. Primer Número. Extraordinario. UNEM. Toluca, México. 1982.
6. Revistas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

SIGLAS

- *CFF*. Código Fiscal de la Federación.
- *RCFF*. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- *TFJyA*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- *SCJN*. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- *TCC*. Tribunales Colegiados de Circuito.
- *CNDH*. Comisión Nacional de Derechos Humanos.