

63



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

ASPECTOS JURIDICOS TRANSCENDENTALES EN LA
VISITA DOMICILIARIA Y LA NECESIDAD DE ADECUAR
SU MARCO LEGAL

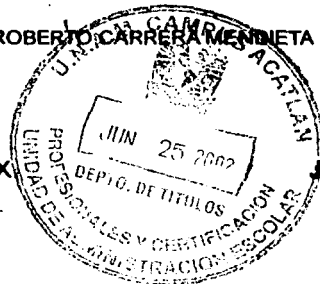
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
YOLANDA CHAVEZ OSORIO

ASESOR: LIC. ROBERTO CARRERA MENDIETA



ACATLAN, EDO. DE MEX



JUNIO 2002



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**A TODAS LAS PERSONAS QUE ESTUVIERON CONMIGO EN TODA LA
TRAYECTORIA DE MI VIDA Y DE LA LICENCIATURA:**

**MIS PADRES
MIS FAMILIARES
MIS AMIGOS**

GRACIAS

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I.	
1.1 Antecedentes Históricos de la actual Secretaría de Hacienda y Crédito Público	4
1.2 Gobierno Federal	13
1.3 Estructura y funciones de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico	16
1.4 Estructura y funciones del Sistema de Administración Tributaria	19
1.5 Conceptos Generales: Derechos Fiscal y ramas de derecho.	
1.5.1. Finanzas Publicas	30
1.5.2. Derecho Financiero	36
1.5.3. Derecho Tributario	36
1.6 Relación jurídica tributaria	36
1.6.1 Relación Tributaria	37
1.6.2 Obligación Tributaria	38
1.6.3 Sujetos de las Obligaciones Tributarias	40
1.6.4 Obligaciones de los sujetos	41
1.6.5 Capacidad de los sujetos	43

CAPITULO II

2.1 Garantía de Legalidad	44
2.2 Garantía de Proporcionalidad y Equidad	50
2.3 Garantía de Igualdad	54
2.4 Principios de Gasto Público	57
2.5 La no-retroactividad de las leyes	58
2.6 Garantía de Audiencia	60
2.7 Derecho de petición	62

CAPITULO III

3.1. Conceptos de Visita Domiciliaria	67
3.2. Marco Legal	69
3.2.1 Fundamentos Legales	71
3.3 La orden de visita domiciliaria	71
3.3.1 Fundamentos legales	71
3.3.2 Requisitos formales	72
3.3.2.1 Constar por escrito	72
3.3.2.2 Autoridad emisora	73
3.4 Inicio de la visita domiciliaria	74
3.4.1 Lugar en que debe efectuarse la visita	74
3.4.2 Días y horas hábiles para practicar la visita	76
3.4.3 Entrega de la notificación de la orden de visita	78
3.4.4 Entrega de la notificación de la orden de visita a un tercero	80
3.4.5 Caso en el que contribuyente o representante legal se niega a recibir la orden de auditoria	81
3.4.6 Caso cuando no se localiza el contribuyente en el domicilio consignado en la orden	82
3.4.7 Carta de derechos del Contribuyente auditado	83

3.4.8	Facultades que pueden ejercer los visitadores antes de la visita	85
3.5	Formalidades que debe reunir el acta de visita domiciliaria	87
3.5.1	Fundamentación y motivación	87
3.5.2	Destinatario de la orden de visitar	87
3.5.3	Lugar a visitar	88
3.5.4	Objeto o propósito de la revisión	88
3.5.5	Nombramiento de los visitadores	89
3.5.6	Ejercicio a revisar	89
3.5.7	Firma autógrafa de la autoridad	90
3.6	Formalidades para la notificación de la orden	90
3.6.1	Identificación de los visitadores	90
3.6.2	Nombramiento y sustitución de testigos	94
3.6.3	Quienes pueden ser testigos	96
3.6.4	Quienes no pueden ser testigos	96
3.7	Obligaciones de los visitados, sus representantes y terceros	97
3.8	Reglas para el desarrollo de las visitas domiciliarias conforme al Código Fiscal Federal Vigente.	101
3.8.1	Consecuencias de la falta de atención al citatorio	104
3.9	Acta de visita, documento primordial de la visita domiciliaria	105
3.9.1	Concepto de acta	105
3.9.2	Acta de materia fiscal	105
3.9.3	Validez legal de las actas	106
3.9.4	Papeles de trabajo	107
3.10	Acta de la visita domiciliaria	108
3.10.1	Acta de Inicio	108
3.10.2	Plazo para concluir la visita domiciliaria	110
3.10.3	Levantamiento del acta final	111
3.10.4	Conclusión de la visita anticipada	112
3.10.5	Fin de las visitas, conclusión y consecuencia	114

CAPITULO IV

4.1. Generalidades de los medios de defensa del contribuyente auditado	116
4.2. Recurso de revocación	116
4.3. Juicio de nulidad	127
4.4. Juicio de amparo	137
Conclusiones	143
Propuestas	147
Bibliografía	150

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación esta enfocado a vislumbrar las irregularidades en el desarrollo de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal, partiendo del principio constitucional que establece en su artículo 31 fracción IV: "Los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa tal y como lo dispongan las leyes".

Lo anterior se logra a través de nuestros impuestos provenientes de las actividades cotidianas que realizamos.

Los impuestos representan una fuente de ingreso al Estado, esta fuente está prevista en el Código Fiscal de la Federación y es uno de los medios que dispone el Estado para allegarse de los recursos requeridos para hacer frente a las necesidades de la comunidad.

Las personas obligadas al pago de dichos impuestos, se les conoce como contribuyentes y su deber de pagar dicha contribución es porque ella es la condición para el ejercicio y goce de los beneficios y servicios que proporciona el Estado.

Por lo que se ha delegado a la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico la facultad de comprobar que dichos contribuyentes realicen en su oportunidad y cantidad el pago de sus impuestos. Una de las principales facultades de las autoridades fiscales, es la de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por parte de los contribuyentes, siendo la visita domiciliaria una importante forma de comprobación y medio de fiscalización.

Por ello, mi inquietud de analizar esta facultad y en especial "La visita domiciliaria, como medio de comprobación fiscal". Esta tiene gran importancia porque antes de su

desarrollo en el domicilio fiscal del contribuyente, la autoridad fiscal debe de observar las garantías fundamentales del gobernado. Aunado a ello, este tema siempre es vigente por ser el mejor instrumento de verificación directo. De lo que se desprende la importancia de analizar jurídicamente los ordenamientos aplicables, y proponer una mejor claridad en los mismos.

Por lo que hace al problema planteado en este estudio, surge cuando antes y durante el desarrollo de la visita domiciliaria al contribuyente, la autoridad puede violar las garantías fundamentales del contribuyente visitado, toda vez que se carece de una regulación jurídica apropiada para el desarrollo de la multicitada visita domiciliaria, lo cual tiene por consecuencia que la autoridad fiscal cuando practica la visita viole las garantías fundamentales del visitado.

El primer capítulo brinda un panorama general sobre los antecedentes históricos de la visita domiciliaria en México, así como del Gobierno Federal, quien a través de la delegación da facultades, al Servicio de Administración Tributaria.

El segundo capítulo contempla las principales garantías consagradas en nuestra carta Magna que representan los derechos fundamentales que los particulares tienen frente al poder público del Estado, como son: la garantía de legalidad, la garantía de proporcionalidad y equidad, la garantía de igualdad, la garantía de audiencia, así como los principios de gasto público y la no retroactividad de las leyes, como las más importantes relacionadas con el desarrollo de la visita domiciliaria.

En nuestro tercer capítulo, analizaremos la visita domiciliaria como requisito para la determinación de las contribuciones, en cuanto a su regulación Constitucional, sus formalidades legales, procedimiento para su desahogo, enfocándonos a su marco legal, considerando las facultades que otorga el Código Fiscal a los visitadores quienes en el ejercicio de sus funciones soslayan las Garantías otorgadas a los contribuyentes en nuestra Carta Magna.

En el cuarto capítulo, señalaremos los recursos por medio de los cuales el contribuyente puede inconformarse por los actos cometidos por los visitadores, así tenemos que de acuerdo con las garantías de legalidad y seguridad jurídica que obran en nuestra Carta Magna se desprende la necesidad de que existan procedimientos adecuados a fin de que los actos de la autoridad sean revisados para asegurar que se realicen conforme a las formalidades y preceptos de la materia, por lo que cuando la autoridad viola estos preceptos, lesionando los derechos de los particulares, es necesario que la misma cuente con recursos de control y de defensa contra tales actos de agravio.

Para efectos de lo anterior, ya sea por actos de arbitrariedad de las autoridades fiscales o simplemente por diferencias de criterio de las mismas y el contribuyente, cuando este último considere que la resolución definitiva es ilegal, sea por que los procedimientos no se ajusten a derecho, o las mismas resoluciones contienen vicios de forma o de fondo, podrá inconformarse para hacer valer ese derecho, existen medios de defensa contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, que son el recurso de revocación y el juicio de nulidad. Sin olvidar el juicio de amparo tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la Constitución Política del país.

Por lo anterior, el presente trabajo de tesis esta dirigido a todos aquellos contribuyentes a los cuales le son trasgredidas sus garantías individuales consagrados en nuestra Carta Magna durante la practica de la vista domiciliaria, a la autoridad encargada de practicar estas al contribuyente, quienes por falta de una legislación adecuada o desconocimiento de esta, infringen las garantías individuales del gobernado, así como, los legisladores quienes se encuentran encargados de regular nuestras leyes.

CAPITULO 1

1.1. Antecedentes históricos de la actual Secretaria de Hacienda y Crédito Público

Los antecedentes históricos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico en su pagina en Internet ¹ menciona que:

El 8 de noviembre de 1821, se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de la Secretaria de Estado y del Despacho Universal, por medio del cual se creó la Secretaria de Estado y Despacho de Hacienda, aún cuando desde el 25 de octubre de 1821 existía la Junta de Crédito Público.

En 1824, el Congreso Constituyente otorgó a la Hacienda Pública el tratamiento adecuado a su importancia, para ello expidió, el 16 de noviembre del mismo año la Ley para el arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en la Secretaria de Hacienda centralizó la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Federación, inspeccionar las Casas de Moneda y dirigir la Administración General de Correos, la colectoría de la renta de lotería y la oficina provisional de rezagos.

El 26 de enero de 1825, se expidió el Reglamento Provisional para la Secretaria del Despacho de Hacienda, considerado como el primer Reglamento de la Hacienda Republicana y en el cual se señalaron en forma pormenorizada, las atribuciones de los nuevos funcionarios constituidos conforme a la citada Ley del 16 de noviembre de 1824.

Al transformarse nuestro país en una República Central, se expidió la Ley del 3 de octubre de 1835, misma que precisó la forma en que se manejarían las rentas de los Estados que quedaban sujetos a la administración y vigilancia de la Secretaria de Hacienda.

El 27 de mayo de 1852, se publica el Decreto por el que se modifica la Organización del Ministerio de Hacienda, quedando dividido en seis secciones, siendo una de ellas la de Crédito Público; antecedente que motivó que en 1853 se le denominara por primera vez Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 6 de agosto de 1867, se dispuso que las Aduanas Marítimas y Fronterizas, las Jefaturas de Hacienda, la Administración Principal de Rentas del Distrito Federal, la Dirección General de Correos y la Casa de moneda y Ensaye, dependieran exclusivamente en lo económico, directivo y administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 10. de octubre de 1869, se determinó que correspondiera al Segundo Oficial Mayor, las funciones de elaboración de la glosa y compilación de las leyes en materia hacendaria.

El 13 de mayo de 1891, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incrementó sus atribuciones en lo relativo al comercio, por lo que se denominó Secretaría de Hacienda, Crédito Público y Comercio. Asimismo, salió de su ámbito de competencia el sistema de correos y se rescindió el contrato de arrendamiento de la Casa de Moneda a particulares, con lo que la acuñación de moneda quedó a cargo del Estado en forma exclusiva.

El 23 de mayo de 1910, se creó la Dirección de Contabilidad y Glosa asignándose funciones de registro, glosa y contabilidad de las cuentas que le rindiesen sobre el manejo de los fondos, con el propósito fundamental de integrar la Cuenta General de la Hacienda Pública. Asimismo, la Tesorería General de la Federación, a partir de esa fecha cambió su denominación por Tesorería de la Federación.

La ley de Secretarías y Departamentos de Estado, promulgada el 31 de diciembre de 1917, estableció la creación del Departamento de Contraloría, el cual asumió las funciones desempeñadas por la Dirección de Contabilidad y Glosa. Asimismo las atribuciones relativas a comercio se transfirieron a la nueva Secretaría de Comercio.

En 1921, se expidió la Ley del Centenario y el 27 de febrero de 1924 la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y utilidades de las Sociedades y Empresas, antecedentes que dieron origen al Impuesto sobre la Renta, actualmente el gravamen más importante del sistema impositivo mexicano.

El 1o. de enero de 1934, se creó la Dirección General de Egresos y el 9 de enero del mismo año se expide el Decreto mediante el cual se prevé que las atribuciones y facultades para la autorización de egresos concedidas a la Tesorería de la Federación, quedarían a cargo de dicha Dirección General.

El 13 de diciembre de 1946, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, quedando fuera del ámbito de competencia de la Secretaría las funciones de control y regulación relativas a bienes nacionales y contratos de obras públicas, pasando éstas a la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa.

El 31 de diciembre de 1947, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que dispone que la Procuraduría Fiscal sea una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 30 de abril de 1959 se expidió el decreto que establece a la Auditoría Fiscal Federal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

El 31 de diciembre de 1979, se publicó en el Diario oficial de la Federación un nuevo Reglamento Interior, con motivo de las reformas a diversos ordenamientos como las Leyes Generales de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, del Impuesto al Valor Agregado, de Coordinación Fiscal, de Valoración Aduanera de las Mercancías, de importación y del Registro Federal de Vehículos. Así mismo se establece en el artículo 2º

Público.

la creación de la Dirección General de Fiscalización que sustituye en formas mayoritarias a la anterior Dirección General de Auditoría Fiscal Federal dejando la función normativa a escala central. Estableciéndose dos programas de fiscalización uno Directo y otro Indirecto:

El Directo.- *Es la visita domiciliaria* que se practicaba a los contribuyentes para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El Indirecto.- Estaba basado en la revisión efectuada en las oficinas de la Dirección de Auditoría Fiscal, de los Estados financieros previamente elaborados por un contador público que emitiría de su trabajo profesional de Auditoría, para tal efecto se crearon instructivo de carácter interno.

Con las reformas y adiciones a la ley Orgánica de la Administración Pública Federal del 29 diciembre de 1982, se le confirieron nuevas atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de planeación, coordinación, evaluación y vigilancia del sistema bancario del país, derivadas de la nacionalización bancaria, así como en materia de precios, tarifas y estímulos fiscales.

El 30 de diciembre de 1983, mediante el Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se confirieron a la Secretaría las atribuciones para administrar, la aplicación de los estímulos fiscales, verificar el cumplimiento de las obligaciones, conforme a las leyes fiscales y representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

En cumplimiento a las medidas de racionalización del gasto público emitidas por el Ejecutivo Federal, el 19 de agosto de 1985 se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizándose nuevamente cambios estructurales consistentes en:

- Se suprimió la Subsecretaría de Inspección Fiscal, y la Dirección General del Registro Federal de Vehículos; se fusionó con la Dirección General de Aduanas, quedando adscrita al Área del C. Secretario.
- En la Subsecretaría de la Banca Nacional se suprimió la Dirección General de Política Bancaria.
- En la Oficialía Mayor se suprimieron la Dirección General de Administración, la Coordinación de Administraciones Regionales de Oficialía Mayor y la Dirección General de Laboratorio Central, creándose la Dirección General de Personal y la Dirección General de Servicios y Recursos Materiales.

Al publicarse la Ley de la Casa de Moneda de México el 20 de enero de 1986, la Dirección General de Casa de Moneda se constituyó en organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, por lo que se desincorporó de la estructura de la Oficialía Mayor.

A fin de lograr una mayor eficacia y eficiencia en el desarrollo de las atribuciones de la Secretaría, se emitió un nuevo Reglamento Interior el 17 de enero de 1989, mediante el cual se efectuaron los cambios siguientes:

- En el Área del C. Secretario se suprimió la Comisión Interna de Administración y Programación, cambió su denominación la Dirección General de Comunicación por Unidad de Comunicación Social y la Contraloría Interna pasó a depender funcionalmente del C. Oficial Mayor como Unidad de Contraloría Interna.
- En la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público se suprimieron la Dirección General de Promoción Fiscal, la Coordinación de Administración y Regionalización y las Delegaciones Regionales. Asimismo, se transfirió la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales a la nueva Subsecretaría de Asuntos Financieros Internacionales.

- A la Subsecretaría de Asuntos Financieros Internacionales se le encomendó el diseño y ejecución de la política de financiamiento externo, para lo cual se crearon las Direcciones Generales de Captación de Crédito Externo y Técnica de Crédito Externo.
- En la Subsecretaría de Ingresos se suprimieron la Dirección General de Informática de Ingresos y la Unidad Técnica de Precios y Tarifas de la Administración Pública; cambió su denominación la Dirección General de Servicios y Asistencia al Contribuyente por Dirección General Técnica de Ingresos y se creó una octava Coordinación de Administración Fiscal.
- En la Procuraduría Fiscal de la Federación se creó la Subprocuraduría Fiscal de Control de Cambios.
- En la Tesorería de la Federación se creó la Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores con nivel de Dirección de Área.

En el Decreto del 4 de enero de 1990, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos, cambió su denominación por Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Con el Decreto del 30 de octubre de 1990, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Coordinación de Operación Administrativa de la Subsecretaría de Ingresos, cambió su denominación por Dirección General de Planeación y evaluación.

Asimismo, se fortalece la función de capacitación fiscal, al incluirse en dicho Reglamento al Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, mismo que posteriormente adquiere el carácter de organismo descentralizado, al otorgársele personalidad jurídica y patrimonio propios, el 20 del diciembre de 1991, con fundamento en la fracción III del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

A fin de fortalecer la cohesión de la política económica y con ello contribuir a la consolidación de la recuperación económica, de la estabilización y del financiamiento del desarrollo, el 21 de febrero de 1992, mediante el Decreto que deroga, reordena y reforma diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se dispuso la fusión de las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Hacienda y Crédito Público.

Con esta medida, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se le confirieron, además de las atribuciones en materia fiscal, financiera y crediticio, las de programación del gasto público, de planeación y de información estadística y geográfica.

Mediante el Decreto del 23 de diciembre de 1993, se expidió la Ley del Banco de México, la cual establece que el Banco Central será persona de derecho público con carácter autónomo y se denominará Banco de México.

En diciembre de 1995, se autoriza y registra por parte de las instancias globalizadas competentes, la estructura orgánica básica de la Secretaría, misma que incluyó los cambios estructurales.

Con el propósito de sentar las bases orgánico funcionales para dar lugar a la integración del órgano desconcentrado que habrá de ser responsable del *Servicio de Administración Tributaria*, en marzo de 1996 se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de nomenclatura de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos, así como la creación de las Direcciones Generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

En agosto de 1996, se autoriza y registra una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Egresos el cambio de

nomenclatura de la Unidad de Inversiones, por Unidad de Inversiones y desincorporación de Unidades Paraestatales.

Este cambio fue originado por la fusión de la inversiones con la Unidad de Desincorporación.

Con la publicación del Reglamento Interior de la Secretaría, el 11 de septiembre de 1996, se formalizan estos últimos cambios, por lo que la estructura orgánica básica actual de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, queda conformada por:

1 Secretario, 3 Subsecretarios, 1 Oficial Mayor, 1 Procurador Fiscal de la Federación, 1 Tesorero de la Federación, 37 Direcciones Generales o Unidades equivalentes y 1 Órgano Desconcentrado.

El 11 de julio de 1997, se crea el Servicio de Administración Tributaria que viene a sustituir una gran parte de las atribuciones que le correspondían ala Subsecretaría de Ingresos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público particularmente las encomendadas a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoria, de recaudación y jurídica de ingresos, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Sin embargo, a fin de precisar los servidores públicos y las unidades administrativas para el despacho de los asuntos de competencia del citado servicio, el 30 de junio de 1997, se publico en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, ya que a partir del primero de julio de 1997 surge el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que ejercía la Subsecretaria de Ingresos, y que tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

El patrimonio del SAT se conforma con los recursos financieros y materiales, así como con los ingresos que actualmente tiene asignados la Subsecretaría de Ingresos.

En resumidas cuentas el SAT tiene como misión: Recaudar con calidad y eficiencia las contribuciones federales necesarias para financiar el gasto público, garantizando la correcta y equitativa aplicación de la legislación fiscal y aduanera propiciando su cumplimiento voluntario y oportuno. Pues al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se podrá responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país.

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Unidades Administrativas que lo conforman y por un Presidente que será nombrado y removido por el Presidente de la República. El Presidente del SAT será el enlace entre el SAT y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal, y tanto del sector social como privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT está configurada por el titular de la Secretaría de Hacienda que funge como presidente, así como dos representantes de la propia dependencia, el presidente del SAT y dos funcionarios del mismo organismo. Entre sus principales atribuciones está la de establecer medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución de Plan Nacional de Desarrollo y de los programas sectoriales.

Siendo el citado organismo por medio de la delegación de facultades quien se encarga de la recaudación de los impuestos, por ende es el encargado de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, por medio de las visitas domiciliarias y otros medios que no son materia del presente estudio, pero si, la visita domiciliaria la cual abordaremos a detalle en los capítulos siguientes. No

sin antes dar un aspecto general de cómo interviene el Gobierno Federal en este medio de comprobación, es decir, las visitas domiciliarias

1.2 Gobierno Federal

En el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece que el Poder Supremo de la Federación se divide en:

- ◆ Ejecutivo
- ◆ Legislativo
- ◆ Judicial

De los poderes antes citados para fines del presente estudio, solo se abordará el poder ejecutivo porque en él se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y 16 Secretarías además el Gobierno del Distrito Federal antes Departamento del Distrito Federal.

De acuerdo a nuestra Constitución, el Supremo Poder de la Federación se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Estos conforman nuestro gobierno para el ejercicio de sus facultades. Dentro de las facultades del Poder Ejecutivo, se encuentra la Administración Pública Federal, misma que tiene dos vertientes, la administración pública centralizada y la administración pública paraestatal. El artículo 90 constitucional, lo establece de la siguiente forma:

“La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatal y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre estas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos."

Como podemos ver la Administración Pública estará supeditada a la ley Orgánica que expida el Congreso. Pero *¿qué es realmente la Administración Pública Federal?*, una definición que nos da *Garza García* nos dice:

"La Administración Pública Federal, es un conjunto de órganos algunos del gobierno del Estado que dependen directa o indirectamente del Poder Ejecutivo y que lo auxilian para que pueda ejercitar efectivamente sus facultades y cumplir con sus obligaciones."²

Conforme a esta definición el encargado del Poder Ejecutivo facultará a diversos órganos del Estado para poder actuar, algunos dotados de poder coercitivo para el logro de sus fines, obviamente bajo el orden jurídico establecido por el legislador, por lo tanto, es el gobierno quien ejerciendo la voluntad personificada en el Estado, realiza la voluntad del legislador, por la que a su vez puede ejecutar válidamente en nombre del mismo estado, actos jurídicos y en general actos de ejecución material.

De acuerdo con la estructura de nuestro gobierno, la distribución política auxiliar del Presidente de la República reviste en dos formas la Administración Centralizada y la Administración Paraestatal. Ambas están contempladas en la ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que establecerá las bases de su organización.

Estableciendo la Ley Orgánica de la Administración Pública en su artículo primero, lo siguiente:

"La presente Ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal".

² GARZA García, Cesar Carlos, Derecho Administrativo, p. 35

Cabe señalar que la Presidencia de la República, las Secretarías de Estados, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la Administración Pública Paraestatal.

En la Administración Pública Centralizada encontramos la potestad del Estado para hacer cumplir sus determinaciones, queriendo decir con esto que es ahí donde se encuentran los organismos del gobierno que administrarán para que las decisiones del Estado puedan materializarse en acciones y puedan ser efectivas. La relación entre gobierno y administración, es definitiva en cuanto que el gobierno necesita de la administración para que sus propósitos alcancen realizaciones practicas y la Administración requiera que el gobierno asuma la dirección y orientación de los órganos públicos.

Haciendo mención a la idea de Andrés Serra Rojas en donde hace referencia al concepto de Administración Publica Centralizada:

“La Administración Pública Federal dispone de la misma personalidad del Estado para realizar numerosos actos jurídicos con todas las finalidades a su cargo -encontrándose los órganos que la informan en un orden jerárquico dependiente directamente del titular de Poder Ejecutivo- que mantienen la unidad de la acción indispensable para realizar sus fines.

En su organización se crea un poder unitario o central que irradia sobre la Administración Pública Federal -y más adelante añade- de una manera general, la centralización es un régimen administrativo en el cual el poder de mando se concentra en el poder central, que es la persona jurídica titular de derechos, la cual mantiene la unidad

agrupando a todos los órganos en un régimen jerárquico. Y es precisamente en este poder y en el de decisión en los que se resumen todas las facultades del Estado.¹³

Dichas facultades por lo que hace a nuestro tema de estudio se encuentran contenidas para su debida aplicación en los siguientes ordenamientos: Código Fiscal de la Federación, Ley orgánica de la Administración Pública Federal, Ley de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Ley del Servicio de Administración Tributaria, Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria,

Cabe mencionar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley de Ingresos de la Federación.

1.3 Estructura y funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

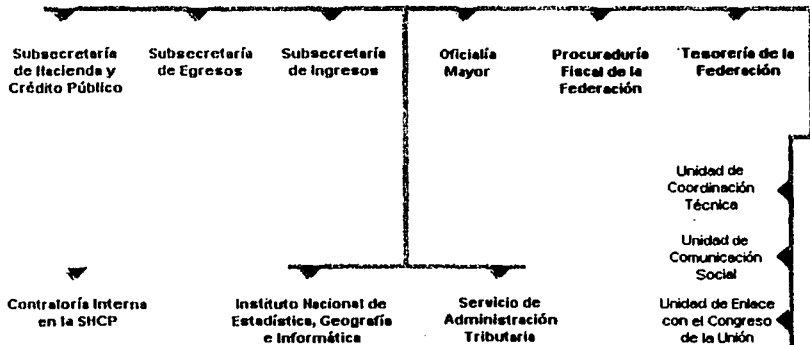
A continuación veremos como se llevan a cabo los asuntos encomendados por el ejecutivo federal, comenzando con la estructura interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para un mejor entendimiento de los procedimientos y facultades de la misma.

La estructura orgánica básica actual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para Poder ejercer sus facultades y deberes estará conformada por:

1. SECRETARIO
3. SUBSECRETARIOS
1. UN PROCURADOR FISCAL DE LA FEDERACIÓN
1. TESORERO DE LA FEDERACIÓN
1. OFICIAL MAYOR
37. DIRECCIONES GENERALES
2. ORGANOS DESCONCENTRADOS:
 - SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 - INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA GEOGRÁFICA E INFORMATICA

³ CARTAS SOSA, R. y Ayala Vallejo G. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Editorial Themis. 1997, pp. 23

Secretaría de Hacienda y Crédito Público



Encontramos que el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Proyectar y coordinar la planeación del desarrollo y elaborar con participación de los grupos sociales interesados el Plan Nacional correspondiente.
- II. Proyectar y calcular los Ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las Entidades Federativas, considerando las necesidades del gasto Público Federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.
- III. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.
- IV. Dirigir la política monetaria y crediticia.
- V. Derogada (La fracción anterior queda derogada a partir del 10 de abril de 1994, Transitorios del Diario Oficial de la Federación del 23 de Diciembre de 1993).

- VI. Manejar la deuda pública de la Federación y del Distrito Federal.
- VII. Realizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.
- VIII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca de crédito.
- IX. Ejercer las atribuciones que señalen las leyes en materia de seguros, finanzas, valores y actividades auxiliares de crédito.
- X. Determinar los criterios y montos globales de estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar sus aplicaciones en los casos en que compete a otra Secretaría.
- XI. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Economía y con la participación de las dependencias que corresponda.
- XII. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- XIII. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la Policía Fiscal de la Federación.
- XIV. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
- XV. Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública Paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.
- XVI. Formular el programa del Gasto Público Federal y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República.
- XVII. Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- XVIII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del Gasto Público Federal y de los presupuestos de egresos.
- XIX. Formular la cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal.
- XX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización,

funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de la información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

- XXI. Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación.
- XXII. Establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal, obras públicas y adquisiciones de bienes muebles de la Administración Pública Federal.
- XXIII. Dictaminar las modificaciones a la estructura, orgánica básica de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- XXIV. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como programación, presupuestación, contabilidad y evaluación.
- XXV. (derogado).
- XXVI. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”

Por lo tanto como se observa dentro de este artículo que enumera todos y cada uno de los asuntos que le confiere el Ejecutivo, como son el estudio, la planeación y el despacho de los negocios del orden administrativo, también como lo marca el artículo 89 fracción 1 de la Constitución, el Presidente de la República promulgara y ejecutara las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo a la esfera administrativa a su exacta observancia y emitiendo los reglamentos que refiere el artículo 31 fracción xxv de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal para su observancia y aplicación

La facultad que tienen 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, se encuentra establecida en el artículo 42 del Código de Fiscal de la Federación.

El reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 1º, se refiere nuevamente a la potestad que le otorga el Presidente de la República y la facultad que le confiere el Estado para resolver los asuntos que le encomienda la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como las leyes y reglamentos de su competencia, y a la letra dice: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos acuerdos y ordenes del Presidente de la Republica".

Así mismo, el artículo 4 del mismo reglamento, de las facultades del Secretario, marca como propios el hechos y las facultades para resolver asuntos de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como la opción de delegar mediante acuerdos, atribuciones para la mejor organización del trabajo: que a la letra dice:

"La representación, tramite y resolución de los asuntos competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde originalmente al Secretario. Para la mejor organización del trabajo, el secretario podrá, sin perjuicio de su ejercicio directo, delegar sus atribuciones en servidores públicos subalternos, mediante acuerdos que deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación."

Más aún, existen facultades que por disposición de la ley o del reglamento interior no son delegables a ningún otro funcionario y deben ser ejercidas precisamente por el mismo titular de la Secretaría

Ante la imposibilidad material de que el Secretario se ocupe personalmente de todos los asuntos encomendados a la dependencia a su cargo, y fundamentado por el art. 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal para delegar facultades a funcionarios públicos, el artículo 2 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nos enlista a los servidores públicos y las Unidades Administrativas con que cuenta para delegar en ellos el despacho de los asuntos de su competencia, estos serán principalmente, el Secretario del Despacho, el Subsecretario de Hacienda y Crédito

Público, el Subsecretario de Ingresos, el Subsecretario de Egresos, el Oficial Mayor, el Procurador Fiscal de la Federación, el Tesorero de la Federación, y Unidades Administrativas Centrales, entre otros.

También existe un órgano administrativo desconcentrado en el que se delegan facultades y atribuciones llamado: Servicio de Administración Tributaria, el cual encuentra el fundamento de su existencia en el artículo 17 de Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que a la letra dice:

“Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, la Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con organismos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables”

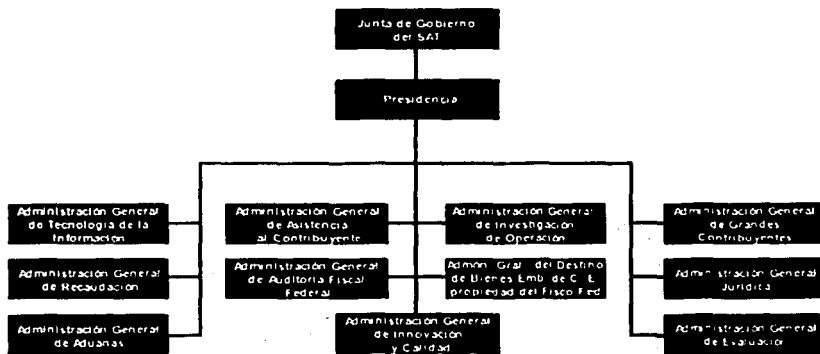
La desconcentración administrativa es una forma de organización que adopta la Administración Pública Centralizada, en el que se atribuye a ciertos órganos inferiores, encuadrados dentro de la Administración Central, una competencia específica, con lo que se preserva la unidad, coordinación y subordinación de la estructura orgánica del régimen centralizado, estando siempre jerárquicamente subalternos a estos órganos superiores.

En el reglamento interior de la Secretaría donde se deberían determinar las atribuciones de estas unidades así como la forma en que los titulares deberán ser suplidos en su ausencia según el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sin embargo, como se mencionó anteriormente el Servicio de Administración Tributaria tiene su propio reglamento y más aún su propia ley, que encuadran su fundamentación jurídica y sus facultades.

1.4 Estructura y funciones del Sistema de Administración Tributaria

La estructura orgánica básica actual del Servicio de Administración Tributaria para poder ejercer sus facultades y deberes estará conformada por :

1. La junta de gobierno;
2. Un presidente;
3. Unidades Administrativas



De conformidad con lo establecido en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, y que entró en vigor el 11 de julio de 1997, se convierte en un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal con las atribuciones y facultades siguientes:

1. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios, de acuerdo con la legislación aplicable.
2. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación.
3. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

4. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.
5. Ejercer aquellas que en materia de coordinación fiscal, correspondan a administración tributaria.
6. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal.
7. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduanera y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.
8. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscales y aduaneras.
9. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscales y aduanera.
10. Localizar y listar a los contribuyentes con objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.
11. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones con base en ellas se expidan.

Resulta claro que a partir del 11 de julio de 1997, el Servicio de Administración Tributaria viene a sustituir una gran parte de las atribuciones que le correspondían a la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público particularmente las encomendadas a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoría, de recaudación y jurídica de ingresos. Sin embargo, a fin de precisar los servidores públicos y las unidades administrativas para el despacho de los asuntos de competencia del citado servicio, el 30 de junio de 1997, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

En este reglamento se indican los órganos competentes para el correcto despacho de los asuntos encomendados mediante ley, para tal efecto, se contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas.

El Servicio de Administración Tributaria contará con una Unidad de Contraloría Interna que se regirá conforme al artículo 11 de este reglamento.

Las administraciones generales estarán integradas por los administradores generales, administradores centrales, administradores especiales, administradores regionales, administradores, subadministradores, coordinadores operativos, supervisores, auditores y ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, verificadores, comandantes, agentes de la policía fiscal y por los demás servidores públicos que se indican en este reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

El Servicio de Administración Tributaria es un Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con carácter de autoridad fiscal que tiene a su cargo el despacho de los asuntos del Estado consistentes en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, deberá también, observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

El artículo 1º de la ley del Servicio de Administración Tributaria se autodefine de la siguiente manera:

“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley”

Estas atribuciones le son otorgadas en el artículo 2 de ley del Servicio de Administración Tributaria que a la letra dice:

“El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecuencia de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

Es decir, el Servicio de Administración Tributaria tendrá a su cargo la recaudación de los impuestos, así como la obligación de que los contribuyentes determinen de forma correcta sus contribuciones y contara también con facultades de revisión, todo con el sustento legal que las leyes en la materia le permitan, así lo confirma el Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria que es donde definirá la competencia y atribuciones, para el ejercicio de sus facultades como lo señala el artículo 1° del mismo ordenamiento:

“El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los Programas Especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia”.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria contempla, la competencia y la organización, como anteriormente se describió, así como la integración de la Junta de Gobierno, las facultades y delegaciones de funciones hechas a la presidencia del mismo, las facultades de la Contraloría Interna y las Unidades Administrativas tanto Centrales como Regionales. En el siguiente subíndice veremos las características de estas

unidades ya que en una de ellas reside la facultad delegada de la realización de visitas domiciliarias.

El Servicio de Administración Tributaria para el despacho de los asuntos anteriormente citados, contará con servidores públicos y unidades administrativas de acuerdo a la estructura marcada en el artículo 2º de su reglamento interior, el cual contempla las unidades administrativas centrales, que más analíticamente, se desglosan sus funciones en el capítulo V del mismo Reglamento, y que continuación enumeramos:

DIRECCIÓN GENERAL DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN
ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL
ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA DE INGRESOS
ADMINISTRACIÓN ESPECIAL JURÍDICA DE INGRESOS
ADMINISTRACIÓN DE ADUANAS
COORDINACIÓN GENERAL DE RECURSOS

Sin embargo, las principales áreas que vinculan al contribuyente con el Servicio de Administración Tributaria son: frecuentemente la Administración General de Recaudación, Administración General de Auditoría Fiscal, Administración General Jurídica de Ingresos, y Administración General de Aduanas que como parte de las Unidades Administrativas Centrales tienen funciones específicas para el apoyo de los asuntos conferidos a dicha entidad. Dichas áreas para desempeñar sus funciones se desglosan en los niveles generales, centrales, regionales y locales. De esta forma tenemos administraciones generales, centrales, regionales (el país ha sido dividido en 8 regiones, noroeste, norte-centro, sur, golfo-pacífico, noreste, metropolitana, occidente y centro) y 65 locales de Administración General de Recaudación, Administración General de Auditoría Fiscal, Administración General Jurídica de Ingresos, a excepción de la Administración General de Aduanas que se integra por una Administración General de la que dependen 21 aduanas fronterizas, 16 marítimas, y 10 interiores haciendo un total de 47 aduanas en el país.

Las facultades que llevan a cabo las administraciones generales vienen contenidas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, así como sus principales funciones, asuntos o servicios que determinada autoridad tiene a su cargo. Para los fines de este trabajo veremos cuál de estas áreas tiene la facultad de poder realizar visitas domiciliarias.

Por lo general, la primer área con la que se relaciona el contribuyente es la *Administración General de Recaudación*, desde que se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes, es decir, cuando se da de alta en este registro. Entre sus facultades se pueden citar el otorgamiento de estímulos fiscales; otorgamiento de pago diferido o en parcialidades de las contribuciones omitida; de la determinación y cobro de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados de las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones, entre otros.

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal tiene la facultad de practicar visitas domiciliarias para la revisión de la contabilidad de las personas físicas y de las personas morales y se cerciora de que hayan cumplido con todas sus obligaciones fiscales, en caso contrario, dicha área revisará los 10 años anteriores de actividades de estas personas. El procedimiento para llevar a cabo una visita domiciliaria está detallado en el documento "Carta de Derechos del Contribuyente Auditado" que resalta los derechos que tienen los visitados de acuerdo a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 15 del Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria encontramos las facultades mencionadas y la competencia que este reglamento le confiere y que a la letra dice:

"Artículo 30. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

1.-Establecer la política y los programas que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas, así como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal, y las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas, en las siguientes materias: revisión de las declaraciones de los contribuyentes y de los dictámenes de contadores

públicos registrados; de *visitas domiciliarias*, auditorias, inspección, de vigilancia de reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección automatizado, y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales...

... XV. Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales..."

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal esta a cargo de un Administrador General, auxiliado para el ejercicio de sus facultades de determinados servidores públicos nombrados en este mismo ordenamiento de acuerdo a su puesto.

Podríamos decir que estos preceptos son la parte fundamental de la competencia y de las facultades otorgadas, por el Jefe del Ejecutivo, el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria a esta área de la administración interna.

La administración General Jurídica de Ingresos esta integrada entre otras por las Administraciones Centrales de:

- Asistencia al Contribuyente;
- Normatividad de Impuestos Internos;
- Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal, y
- Lo contencioso-

La administración Central atiende los recursos de revocación, que contemplan los artículos 116 y 117 y siguientes del Código Fiscal de la Federación, que presentan los contribuyentes cuando están inconformes con la resolución que haya dictado Auditoría al practicar una visita domiciliaria como el cobro de un crédito mayor al real, notificación de una resolución de forma ilegal, irregularidades en el embargo, devolución negada de cantidades que proceden a Ley, asimismo este recurso o medio de defensa procede en el ámbito aduanal.

Por último otro órgano central, relacionado con las visitas domiciliarias, es la Administración General de Aduanas que ejerce el control y vigilancia sobre la entrada y salida de mercancías y personas en los aeropuertos, puertos marítimos y terminales ferroviarias autorizados para el tráfico internacional y en las aduanas, revisión de pedimentos y documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías y determinar las contribuciones, aprovechamientos, y en su caso, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente.

También la Administración General de Aduanas tiene competencia para ordenar y practicar las visitas domiciliarias, vigilancia, inspecciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Podremos, después de haber visto como se fundamentan las atribuciones, facultades y competencia, ya sea por jerarquía, por territorialidad, por materia o por cuantía, de nuestras autoridades así como las obligaciones que se adquieren para con el Estado y los gobernados, entrar en los hechos mismos y a las circunstancias específicas de nuestro estudio, comenzando ya con la base fundamental de la visita domiciliaria en el capítulo III.

Y a continuación abordaremos conceptos generales de Derecho fiscal y algunas ramas del derecho relacionadas con este, como base jurídica de la visita domiciliaria.

1.5 Conceptos Generales: de derecho fiscal y ramas de derecho

1.5.1. Finanzas Públicas

“Las Finanzas públicas las podemos entender como la actividad financiera del estado, es decir, como toda empresa que el Estado requiere de la realización de diversas actividades para cumplir con sus finalidades. De acuerdo con su estructura a través del Poder Ejecutivo desarrolla complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios públicos, a la satisfacción de las necesidades generales. Por esta causa decimos que la actividad financiera del Estado conoce, tres momentos fundamentales: a) El de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por instituciones de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc. como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo de diversos tipos de tributos o, por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a cuestras”⁴.

Por estas circunstancias la actividad del Estado cubre diversos aspectos tales como: económico, político, jurídico y sociológico.

1.5.2. Derecho Financiero

El maestro de Sergio Garzá nos define de una forma bastante clara y completa que entendemos por Derecho Financiero:

⁴ SACHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, EDITORIAL PAC, S.A. de C.V.

"Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen en los diferentes órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".⁵

Mario Plugiese :

"El derecho financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación la gestación y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de las actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos, y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas."⁶

Hipólito Rossy:

"Rama del Derecho Público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistentes en la dotación dineraria para atender las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión, y la realización dineraria de aquellas dotaciones y de estos medios".

Martínez Vera:

"El conjunto de normas jurídicas, que regulan la actividad económica tanto del Estado, como de cualquier organismo público".

⁵ DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

⁶ PUGLIESE, Mario. *Instituciones del Derecho Financiero*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V.

De las definiciones anteriores podemos concluir de manera sencilla que el *Derecho Financiero*: Es el conjunto de normas jurídicas, que regulan y reglamentan la actividad económica del Estado, en sus diversas actividades como son: la recaudación, la gestión y la erogación de los recursos económicos que necesita éste y los entes públicos para el desarrollo de las actividades, partiendo de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, relaciones derivadas de la aplicación de esas normas.

DIVISIÓN DEL DERECHO FINANCIERO

Podemos aplicar como divisiones del Derecho Financiero precisamente en los momentos en que opera, es decir: la obtención de recursos, que genera el Derecho Fiscal en la gestión o manejo, Derecho Patrimonial, la erogación de los recursos a la que correspondería el Derecho Presupuestario.

En torno a la autonomía del Derecho financiero se han presentado muy diversos criterios que pueden ser resumidos bajo la siguiente observación: el Derecho Financiero según refiere el Maestro Gabino Fraga en conceptualizado como una rama del Derecho Administrativo, pero que por su constante evolución se puede considerar que ha desarrollado una autonomía innegable.

DERECHO FISCAL

Hemos señalado que la recaudación de recursos por parte del Estado constituye una rama conocida como el Derecho Fiscal.

Derecho Fiscal. "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen en la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos

oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".⁷

DIVISIONES DEL DERECHO FISCAL

Encontramos que el Derecho Fiscal mantiene una división en función a sus relaciones con otras ramas del Derecho.

DERECHO FISCAL SUSTANTIVO

Derecho Fiscal Sustantivo. Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que origina la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias, lógicamente se vinculan con el tributo. En otras palabras, el Derecho Fiscal Sustantivo regula la relación que en el anverso tiene el carácter de crédito fiscal y en el reverso tiene el carácter de obligación tributaria.

Derecho Fiscal Sustantivo está condicionado al principio de legalidad, es decir: sólo existe cuando lo contiene una Ley.

El Derecho Fiscal Formal o Administrativo es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública y que tiene por objeto la determinación, y la recaudación de los impuestos y de su tutela entendiéndola en un sentido más amplio.

DERECHO CONSTITUCIONAL FISCAL

Derecho Constitucional Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan al poder fiscal del Estado, así como coordinar los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales. El Derecho Constitucional, determina los límites temporales y especiales en que se ejercen los poderes fiscales, así como los límites

⁷ Idem

representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes. Este Derecho es anterior al Derecho Fiscal Sustantivo.

DERECHO FISCAL PROCESAL

Derecho Fiscal Procesal es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el fisco y los contribuyentes. La mayor parte de estas normas se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Supletoriamente se aplican las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles.

DERECHO PENAL FISCAL

Se llama con estos términos al conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos que pueden someterse en materia fiscal.

Estos ilícitos pueden ser delitos o simples infracciones. Determinan también las sanciones que ponen a los transgresores.

Respecto a la autonomía del Derecho Fiscal sustantivo, la podemos confrontar con el Derecho Administrativo en función del Derecho Fiscal Sustantivo que tiene como destinatario, en la mayoría de los casos, a los particulares y no a la Administración Pública, recayendo la responsabilidad a los propios particulares en torno a la aplicación directa del Derecho Fiscal sustantivo sin que exista la intervención o injerencia normal por parte de la Administración Pública.

En México podemos citar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha reconocido la autonomía del derecho Fiscal.

FUENTES FORMALES DEL DERECHO DEFINICION:

Entendemos por fuentes del Derecho las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Financiero, en las cuales encontramos las siguientes:

- La Ley
- Decreto-Ley
- Decreto-Delegado
- El Reglamento
- Las Circulares
- La Jurisprudencia
- Los Tratados Internacionales
- Los Principios Generales del Derecho

LA LEY

Es el acto emanado del poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, consideramos que la Ley es la fuente más importante del Derecho Fiscal.

Siempre que se encuentre en una contradicción entre lo dispuesto por una ley, federal, y el contenido de una ley local, deberá prevalecer la primera, de acuerdo con lo que al respecto establece el artículo 133 constitucional federal.

En los Estados Unidos Mexicanos, el orden jerárquico normativo funciona así:

- 1.- La Constitución Federal;
- 2.- Las Leyes Federales y los Tratados;
- 3.- La Constitución propia del Estado de que se trate;
- 4.- Las leyes ordinarias;
- 5.- Las leyes Reglamentarias.
- 6.- Las leyes Municipales
- 7.- Las normas jurídicas individualizadas

1.5.3. Derecho Tributario

El Derecho tributario nace de la obligación tributaria que ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Señalamos como principales las siguientes características:

- a) La obligación fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho.
- b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.
- c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado.
- d) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos.
- e) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.
- f) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo.

1.6 Relación jurídica Tributaria

“Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto a una y otra..., lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación, tributario y no exista obligación fiscal sustantiva.”⁸

Sobre este punto, Emilio Margáin Manautou nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones

⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, pp.112

que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De las ideas mencionadas observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantivo, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles.

1.6.1 Relación Tributaria

“En relación con la fuente del tributo y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia (y en México la constitucionalidad) de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes. Consideramos que no hay problema si una misma fuente tributaria está gravada en forma simultánea por los mismos sujetos activos, Federación, Entidades Federativas y Municipios, pues cada una actuará en su esfera competencial.”⁹

Por lo que se refiere a la legislación mexicana, la Ley Fundamental de México, contiene disposiciones que facultan al Estado para que por conducto del Poder Legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público, sin más limitaciones que las que ya se han comentado al tratar los ordenamientos fiscales, concretamente la ley, entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad, que no es otro que el de justicia, de lo que se desprende que no es inconstitucional el tributo y sólo habrá inconstitucionalidad si la carga impositiva total que deriva de los tributos superpuestos resulta excesiva, pues habrá en este caso violación del principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal de la República.

1.6.2 Obligación Tributaria

Como hemos visto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, siendo este una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza en hipótesis normativa, por lo tanto, cuando se da el hecho generador, y es en ese momento que coincide con la situación abstracta prevista en la ley. *Ernesto Flores Zavala* afirma en su libro *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*: que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho prevista fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la relación del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. *Mario Pugliese*, nos dice que a través de esta institución "el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una

⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, pp.113

obligación individual y concreta de una prestación determinada".¹⁰ Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación. Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario, toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar. El método será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales, no tienen un grado de preparación escolar elevado, pero se percatan de inmediato de las fallas del método y, sobre todo, de lo que está dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa de su criterio. El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal fiscalizador. Si para la determinación del impuesto a pagar se requiere un contacto constante entre el causante y el fisco, el método corre peligro. Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración fiscal, con el objeto de que el personal desconocido por el causante verifique desde el escritorio el impuesto determinado. En la legislación fiscal mexicana, la regla general es que toca al Contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Pocas son las leyes que establece en que corresponde al fisco determinar sus créditos fiscales y excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo de fisco y contribuyentes.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo, lo cual se encuentra dispuesto en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal Vigente, que establece: "que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

¹⁰ PLUGIESE, MARIO Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México. 1976

1.6.3 Sujetos de la Obligación Tributaria

En toda relación tributaria encontramos dos clases de sujetos, llamados activo y pasivo, entendiéndose como sujeto pasivo de la obligación fiscal a la persona que conforme la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya propia o de una tercera persona, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligación fiscal, preferentemente vamos a comentar los principales aspectos con relación al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva, es decir contribuyente, por considerar que se trata un sujeto de la obligación fiscal más importante.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto generador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto que paga es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, el contribuyente de derecho y el segundo contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, o dicho en otras palabras "sólo el contribuyente de derecho, tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal".¹¹

"El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del incumplimiento de una obligación legal. Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago podemos citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados

¹¹ PLUGIESE MARIO, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México, 1976.

por éste sean satisfechos oportunamente; o el similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus empleados”.¹²

1.6.4 Obligaciones de los sujetos

La obligación de los sujetos se encuentra establecida en nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV que establece: Contribuir para el gasto público, de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes”, y como ya hemos señalado la obligación de los sujetos nace en el momento de adecuar su conducta al precepto de ley que establece el hecho generador y de donde surge la facultad del Estado de exigir del sujeto pasivo la contribución de este al gasto público, atendiendo a su capacidad contributiva.

1.6.5 Capacidad de los sujetos o sujeto pasivo

La capacidad contributiva se puede considerar como la capacidad real que tiene el contribuyente para contribuir al gasto público, y ello, es la causa principal para que se imponga un tributo. En otras palabras, en un lugar y momento determinado puede existir la norma fiscal, puede surgir el hecho imponible, pero si no existe de parte del contribuyente que la realiza, capacidad real contributiva, legalmente no nace su obligación de pagar el tributo, ya que no sería esencial ni moralmente aceptable que el Estado exigiera el pago de tributos a alguien que no tiene capacidad contributiva, o exigiera el pago de ese tributo que rebasa su real capacidad tributaria. Por lo que la capacidad tributaria es la “causa de la obligación y del monto de las contribuciones a cargo del contribuyente, por lo que a mayor capacidad contributiva, mayor obligación tributaria y

¹² RODRÍGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal, EDICIONES HARLA . MÉXICO, 1986

viceversa, por que la naturaleza productiva de los gastos públicos origina la causa de la capacidad contributiva.¹³

De lo que podemos concluir que todos debemos contribuir al gasto público, pero con la debida proporcionalidad y equidad, por lo que el Estado cuenta con los organismos para hacer cumplir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en un momento determinado, sin olvidarse de salvaguardar las garantías fundamentales de los Gobernados que establece nuestra Carta magna, de lo cual hablaremos ampliamente en el capítulo siguiente.

¹³ GRIZIOTTI, Benvenuto. Principio de la Ciencia de las Finanzas. Editorial. Roque Depalma Editor Buenos Aires, 1969. pp.152

CAPITULO II

Las Garantías Individuales, consagradas en nuestra Carta Magna, representan los derechos fundamentales que los particulares tienen frente al poder público del Estado, es decir, el Estado como ente soberano que es, tiene amplias facultades para realizar sus variadas tareas, las cuales muchas veces realiza invadiendo la esfera jurídica de los gobernados y, cuando esto sucede, los particulares podrán hacerlas respetar a través de los medios de defensa que las leyes le permitan. Dicho de otra manera mientras que el Estado tiene amplias facultades para someter a sus gobernados, éstas facultades se ven limitadas por las Garantías Individuales que tienen los particulares, garantías que son sinónimo de seguridad y protección, elementos fundamentales para el camino hacia un verdadero estado de derecho en donde las actividades del Estado estén sometidas o limitadas por normas preestablecidas, de tal manera que se pueda llevar una relación pacífica entre Gobierno y Gobernado. Al respecto el maestro Ignacio Burgoa opina que: "Las Garantías Individuales implican, no todo el variado sistema jurídico para la seguridad y eficacia del estado de derecho, sino se ha entendido por *-derechos del gobernado-* frente al poder público."¹⁴

En lo que a nuestra materia concierne, el fundamento legal de toda contribución se encuentra medularmente en nuestra Constitución Federal en donde la fracción IV de su artículo 31 establece que:

Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

¹⁴ BURGOA, Ignacio. *LAS GARANTIAS INDIVIDUALES*. Editorial Porrúa, S. A. ,

Del cual se desprende fundamentalmente tres principios que se deberán considerar verdaderas garantías individuales, aún cuando el artículo se encuentre fuera del capítulo respectivo; los cuales son:

- a) La contribución deberá estar establecida previamente en una ley.
- b) Toda contribución deberá ser proporcional y equitativa, y
- c) La contribución deberá ser destinada al gasto público.

Si falta cualquiera de estos principios, la contribución, además de ir en contra de nuestra Ley Suprema, perdería toda justificación.

No obstante lo anterior, del artículo en comento, junto con otros de la misma Constitución, establecen garantías fundamentales a favor del contribuyente, las cuales principalmente son: la Garantía de Legalidad, Garantía de Proporcionalidad y Equidad, Principio de Gasto Público, Garantía de Igualdad, Irretroactividad de las Leyes, Garantía de Audiencia y el Derecho de Petición; las cuales se explicarán en el desarrollo de este capítulo.

2.1 *Garantía de legalidad*

Esta garantía se encuentra en el segundo párrafo del artículo 14 y primer párrafo del artículo 16, respectivamente, de nuestra Ley Suprema, los cuales son del contenido literal siguiente:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicios seguidos 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.

*Nadie podrá 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.*¹⁵

Como podemos ver, el primer enunciado nos menciona el derecho constitucional de cualquier gobernado de no ser molestado en su privacidad, sin embargo, en el mismo párrafo podemos encontrar la posibilidad de irrumpir en ese derecho por parte del Estado y nos señala como requisitos mínimos:

Que exista mandamiento escrito de la autoridad competente.

- 1.-Lugar en que se llevara acabo
- 2.- Persona o personas a la que va dirigida
- 3.-Objeto de la misma
- 4.- Debiendo quedar constancia mediante un acta circunstanciada ante dos testigos.

Garantía de legalidad Tributaria

Esta misma garantía está apoyada por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al decir que, "*los mexicanos contribuirán en la forma que dispongan las leyes*".

Recordaremos ahora que en un sistema constitucional como el nuestro, el ciudadano común puede hacer todo lo que la ley le permite, esta reflexión nos marca el hecho de que las autoridades competentes tendrán que respaldar la acción de irrumpir en la tranquilidad del gobernado explicando y exponiendo las motivaciones, los fundamentos legales y su competencia, así como quien se la otorga.

Para Burgoa Orihuela. "Es característica propia de las visitas domiciliarias que para su realización no se requiere orden judicial por parte de las autoridades administrativas, no solo deben estar precedidas por orden judicial alguna, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito, por tanto no siendo las consabidas inspecciones o visitas, actos de

¹⁵ Constitución de los estados Unidos Mexicanos, Porrúa, Artículo 34º. pp. 12

molestia, no deben supeditarse a la expresa gramática formal en cuya virtud, sin previo mandamiento escrito pueden practicarse¹⁶

No obstante, Federico García Torres comenta “El mandamiento escrito implica una garantía formal en los términos del artículo 16º constitucional que condiciona a todo acto de molestia, entendiéndose por esta a toda afectación o perturbación que experimente un gobernado en sus bienes jurídicos que integran su esfera particular, como son personas, domicilio, papeles, familia y posesiones.”¹⁷ Así mismo vemos dos puntos de vista diferentes pero ambos basados en la molestia del gobernado como principal base de su argumento, sin embargo, habría que preguntar a cualquier contribuyente si no es una molestia el hecho de ser visitado por una autoridad administrativa.

Como lo menciona *José Martínez Pinson Caveró* claramente en sus comentarios acerca de la intimidad de la vida privada:

“Si hay algo que aparece como manifestación directa de la vida privada, este es el domicilio. En efecto, si se entiende, como así es en el sentir común de la gente, que la intimidad se materializa en una esfera privada libre de intromisiones extrañas, en la cual uno puede gozar de tranquilidad y soledad, no es extraño que se identifique con el domicilio. Este aparece como el espacio reedificado de la vida privada, donde cada uno desarrolla su vida privada. Este es el sentido que es recogido por el ordenamiento jurídico”¹⁸

Con esto estamos marcando lo delicado que puede ser conservar el estado de derecho tanto para el Estado, como para el gobernado, por lo que, para no desequilibrar, ni las garantías individuales, ni las obligaciones del Gobierno para verificar el correcto cumplimiento de las leyes, lo mejor es aplicar los mandatos constitucionales tal cual lo dispongan.

¹⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las garantías individuales, artículo 16 Constitucional p. 601.

¹⁷ GARZA, Federico, Tesis, Visitas domiciliarias de carácter fiscal, 1997.p.73

¹⁸ MARTINEZ PINSON CAVERO, José, Derecho Constitucional. UNAM, p.88

La primera formalidad que nos marca la ley es el mandamiento escrito, en el reside la base para evitar la arbitrariedad en que pueden incurrir no solo las autoridades, sino también evitar el abuso de los particulares, dando por lo menos una seguridad a los contribuyentes, como lo explican los siguientes tratadistas:

Cruz Morales dice: "La necesidad de que el acto de gobierno se exprese por escrito, nos parece que no necesita explicación, mucho menos justificación sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, sino tenemos sus cabales dimensiones de manera cierta, indubitable, por escrito"¹⁹

Servando J. Garza menciona: "La garantía de que el acto revista la forma escrita, se justifica como seguridad en la prueba del mismo para que el particular lo acate, o lo impugne por su corrección jurídica frente a otras garantías constitucionales"²⁰

El mandamiento escrito u orden de visita contendrá la fundamentación y motivación de la causa legal que la haya hecho necesaria, así como también quien es la autoridad competente que la emite.

Existe además de lo anterior, un párrafo que fue adicionado el 3 de Julio de 1993 que señala lo siguiente:

Las intervenciones autorizadas se ajustaran a los requisitos y limites, previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con estos, carecerán de todo valor probatorio.

Aquí ya nos marca limitantes a estos actos, nos comienza a hacer ver que además de las premisas mencionadas en el primer párrafo también existen requisitos y limites, previendo la nulidad de los actos o resultados si no se cumpliera con los requisitos mínimos y limitantes de las leyes que las regulan.

¹⁹ CRUZ MORALES, Carlos A. Los artículos 14 y 16 Constitucionales., p. 97.

Esto es que no tendrán ninguna validez el acto ni los resultados que este concluya, así como los cargos que pudieran fundarse en contra de un particular como consecuencia de dichas visitas, si no cuenta en tales hechos con las limitantes y requisitos mínimos que las leyes respectivas marcan, por lo que es posible impugnar las resoluciones perjudiciales al particular, por los vicios que haya habido en la orden o en la practica de la diligencia tal como así lo considera el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que dicta:

"VISITAS DE INSPECCION o AUDITORIAS. OPORTUNIDAD PARA IMPUGNARLAS.- Si se practica una visita de inspección o auditoria, el afectado puede pedir amparo impugnar desde luego las órdenes para practicarla o los vicios que se encuentren en la práctica de la diligencia, cuando con ellos se hayan viciado desde luego y directamente sus garantías individuales, pero si por las peculiaridades del caso conviene a sus intereses esperar el resultado de la visita, puede entonces impugnar tanto la resolución que las autoridades dicten como el resultado de la investigación cuanto los vicios que hayan habido en la orden o en la practica de la diligencia, ya que estos podrían no haberle producido efectos perjudiciales."

Más aún, no solo existen requisitos y limitantes, si no también formalidades o condiciones en la que éstas se darán, pues no basta que en una hoja de papel se plasme la orden o pensamiento de la autoridad, para tales actos de verificación.

Finalmente en el antepenúltimo párrafo del artículo en comento nos dice:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos"

Este párrafo nos puede contestar la pregunta de quien es la autoridad competente, definiéndola como Autoridad Administrativa, sin embargo, competencia realmente se definirá por los conceptos de: Origen, finalidad, materia, territorialidad, cuantía y grado de jerarquía. También el fundamento y los motivos que se refieren a cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía así como también las disposiciones

²⁰ GARZA, Servando J. Las garantías Constitucionales en el derecho tributario Mexicano. Pp. 171

fiscales, y deja el hecho de los casos particulares a lo que dispongan las leyes respectivas y a la formalidades dictadas por ellas.

En resumen podríamos estar en lo que establece el Poder Judicial:

El examen de la legitimidad de un funcionario y de la competencia de un órgano supone una distinción esencial, mientras la primera explica la integración de un órgano y la situación de una persona física frente a las normas que regular las condiciones personales y los requisitos formales necesarios para encarlo y darle la vida de relación orgánica, la segunda determina los límites en los cuales un órgano puede actuar frente a terceros.²¹

Como conclusión podría decir que para el acto de cualquier autoridad sea legítimo, debe seguir y apegarse a las formalidades prescritas y no manejar supuestos, ya que si actúan fuera de este marco legal estarán realizando actos viciados de incompetencia y violatorios del citado precepto.

Así resumimos que los requisitos de las ordenes de visitas domiciliarias como establece los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación son:

- 1.- Mandamiento u orden por escrito;
- 2.- Que sea expedida por la autoridad competente;
- 3.- Que la orden tenga debido fundamento y motivación en la ley;
- 4.- Objeto o propósito de la visita;
- 5.- Ostentar la firma del funcionario competente;
- 6.- Nombre o razón social a la que va dirigido;
- 7.- Lugar o lugares a visitar;
- 8.- Nombre de la persona o personas que deberán de efectuar la visita.

De lo anterior también podemos decir que la Garantía de Legalidad Tributaria, quiere decir que toda contribución, así como sus elementos, tales como; hecho imponible,

²¹ Tesis. 122 P390 TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, E. TOMO II SEGUNDA PARTE

hecho generador, la base, tasa, tarifa, época y forma de pago, así como el sujeto pasivo de la obligación tributario, deberán estar establecidos en una ley; y esto, además de ser un derecho para el contribuyente, tiene la finalidad de evitar actos arbitrarios por parte de los funcionarios públicos a quienes el Estado les encomiende la recaudación de tributos, ya que estos no quedan a su libre arbitrio. Así lo ha establecido la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al decir que:

*"El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que refiere a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los Impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica. Se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución el Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada persona". "Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previsto ni autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición la imprevisibilidad en las cargas tributarios y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscriptos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles."*²²

2.2 Garantía de proporcionalidad y Equidad

Esta Garantía está contenida en la misma fracción IV del artículo 31 Constitucional al referirse que *los mexicanos contribuirán de manera Proporcional y Equitativa*. Respecto a este principio la SCJN ha resuelto que "La Proporcionalidad y Equidad de los

²² SJF, VII Época, vol. 65, pp. 90-91.

impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando el precepto se encuentre ubicado fuera del capítulo respectivo de la Constitución".²³

Hay gran confusión por parte de los diversos autores del Derecho Fiscal y Financiero en cuanto a la interpretación que se le debe dar a este principio, tal es el caso de *Flores Zavala*,²⁴ *Sergio Francisco de la Garza*,²⁵ entre otros; quienes toman a la proporcionalidad y a la equidad como una sola palabra, ya que juntas hacen referencia a justicia distributiva de la que habla *Adam Smith* en su libro "La Riqueza de las Naciones", y esta justicia se refiere a que "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, la proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado".²⁶

Flores Zavala se contradice, al decir que "no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "Proporcional y Equitativa" como significado de justicia", pero más adelante él mismo da un concepto para cada palabra indicando que "es proporcional porque debe de partir de la base de las fortunas particulares; equitativa, porque no debe extenderse a más que a llenar su objeto".

Así mismo, *Francisco Ponce Gómez* y *Rodolfo Ponce Castillo* señalan que "las palabras "proporcional y equitativa", deben interpretarse conjuntamente, porque analizándolos separadamente se llega a una interpretación que no quiso el constituyente. En realidad lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos, ya que la expresión proporcional y equitativo sólo buscan la justicia del requisito, necesariamente el impuesto sería contrario a lo establecido por la Constitución misma."²⁷

Finalmente se encuentra *Sergio Francisco de la Garza*, que retoma el criterio anterior expresando que "la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia

²³ SCJN, Jurisprudencia número 11 de la recopilación de 1965.

²⁴ Flores Zavala, E. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Edit. Porrúa, México, 1995, pp. 211-216

²⁵ Garza, Sergio F. de la. *Derecho Financiero Mexicano* Edit. Porrúa, Méx., 1992, pp. 269-284.

²⁶ Garza, Sergio F. de la. *Op. Cit.* p. 272

imperla la justicia llamada imperativa, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirectos solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales".²⁸

Por otro lado, se encuentran los autores que aceptan a la Proporcionalidad y a la Equidad como dos conceptos diferentes, con diferente significado; tal es el caso de Luis Humberto Delgadillo, para quién la proporcionalidad atiende a una situación de carácter económico para comprender cual es la proporción gravada entre las diferentes fuentes del impuesto; y la equidad, da la universalidad al tributo, es decir, que gravará a todas las personas que se encuentren en la misma situación de hecho que la otra y en la misma proporción."²⁹

En realidad, tanto unos como otros tienen razón, tanto aquellos que dicen que el principio de Proporcionalidad y Equidad son dos conceptos diferentes, como aquellos que dicen que es una misma palabra y se refiere al principio de justicia distributivo de *Adam Smith*, ya que este mismo autor hace una distinción de lo que es proporcional y equitativo, aún y cuando no sea de manera clara y precisa. Dicho de otra manera, el principio de generalidad del impuesto, que consiste principalmente en que ninguna persona con capacidad contributiva deba estar exenta del pago de tributos y contribuirá en proporción a su riqueza, se refiere al principio de Proporcionalidad; y el principio de Equidad se refiere a la uniformidad que debe tener la contribución, es decir, la ley que imponga cargas contributivas a los particulares deberán ser igual para todas las personas que se encuentren en la misma situación de hecho generador, o bien; debe dar un trato igual a quienes son iguales y un trato desigual a quienes son desiguales.

Pero aún y cuando este criterio resulte confuso o carente de elementos para hacer tal afirmación, la SCJN ha resuelto que se trata de dos Garantías:

²⁷ Ponce gomez, F, y Ponce Castillo, R. Derecho Fiscal. Edit. Banca y Comercio Méx. 1994, pp.62

²⁸ Garza, Sergio F, de vta Op. 272

²⁹ Delgadillo, Luis H. Principios de Derecho Tributario. Edit. Pac. México, 1986, pp. 59-60

IMPUESTOS, destinos de los, en relación con los obligados a pagarlos. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales primero, que sea *proporcional*, segundo, que sea *equitativo*, y tercero, que se *destine al pago de los gastos públicos*. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto sería contrario a lo establecido por la Constitución.³⁰

Se refiere a que el Estado gravará por igual y en la misma proporción a todas las personas que se encuentren en la misma situación del hecho generador y en condiciones análogas, independientemente de su situación económica.

El criterio de la SCJN ha sido el siguiente:

IMPUESTO. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. *La proporcionalidad* radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menor ingreso estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos... El principio de *equidad*, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad

³⁰ Jurisprudencia número 541 de la recopilación de 1955. Hasta la fecha vigente.

antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.³¹

2.3 Garantía de Igualdad

Esta Garantía se encuentra establecida en el artículo 13 de nuestra Constitución, el cual indica que:

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales."

Al respecto el maestro Ignacio Burgoa nos dice que una ley privativa es aquella que deja de tener los elementos característicos de toda ley "... de esta suerte, una ley privativa no es abstracta ni general, sino eminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o a varias determinadas, careciendo por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que peculiarizan a toda ley"³²

"Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta es decir que deban contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos a los que previenen, en cuanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que le pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional."³³

³¹ Informe de 1985. Primera Parte. Pleno: Tesis 5, pp. 371-372.

³² Burgoa Ignacio. Op. Cit. p. 233.

³³ Tesis 84 del apéndice de 1995. Pleno

Ahora bien, es Tribunal Especial aquel que "sólo está capacitado para conocer de uno o varios casos concretos determinados, objetivo para cuya consecución fue expresamente establecido. Por consiguiente, cuando el conocimiento de estos negocios singulares y determinados en cuanto a su número concluye cabalmente, el tribunal especial deja de tener capacidad para seguir funcionando".³⁴

Por lo que podemos decir que un Tribunal Especial es aquel que se crea exclusivamente para conocer de ciertos casos específicos y respecto a determinadas personas, que después de solucionar el conflicto desaparecen.

Desmembrando la primera parte del artículo 13 constitucional, ya sabemos cuando una ley puede ser privativa y que es un tribunal especial; pero todavía no sabemos a que se refiere la Garantía de Igualdad, por lo que a continuación nos ocuparemos de explicarla.

Para Delgadillo, esta Garantía consiste en que " el tratamiento que se da a todas las personas que caigan en el supuesto que la ley señala deba ser idéntico... En materia tributaria la igualdad se traduce en que las leyes fiscales no se establecen para gravar a un sujeto o grupo de sujetos en particular..."³⁵

Por su parte Jorge Alberto Ramírez, dice que, "Este principio propone sancionar en materia fiscal a un impuesto o disposición legal de la que deriven obligaciones fiscales iguales para todos los contribuyentes, sino aquellas disposiciones o leyes que, en condiciones iguales les imponga obligaciones fiscales diferentes a los causantes."³⁶

Ernesto Flores Zavala, señala que esta garantía se refiere a que "las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El Gravamen se deberá establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto."³⁷

³⁴ Burgoa Ignacio. Op. Cit. pp 288

³⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Op. Cit. p. 60.

³⁶ Ramírez Graciano, Jorge A. Impuestos para Todos. Edit. Harla México, 1994. pp. 31

³⁷ Flores Zavala, E. Op. Cit. p. 157.

Por su parte la SCJN ha hecho varias ejecutorias en cuanto a este principio, tales como la siguiente:

*"La SCJN ha sostenido que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se consigna, en primer término, la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones. Sin embargo, esta universalidad del impuesto que es universalidad de la obligación constitucional no significa que todas las personas físicas o morales deben pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestales, y por esta razón el propio Constituyente señalará inmediatamente después de la obligación, que la contribución sea proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes, dejando así al legislador ordinario la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto... Así cada persona o categoría de personas serán causantes en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzca tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en esta materia. La garantía de igualdad en realidad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias... El principio de igualdad establecido en la Constitución no pretende sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deben contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes..."*³⁸

De lo anteriormente expuesto podemos concluir que esta Garantía de Igualdad consagrada en la primera parte del artículo 13 de nuestra Constitución se refiere, en nuestra materia, principalmente a que las leyes que impongan una carga tributaria a los particulares deberán tener las características de ser generales, abstractas e impersonales, de tal manera que el Estado de un trato igual a todas las personas que se encuentren en la misma situación prevista por la ley; lo que no significa que todas las personas sin distinción cubran la misma proporción de contribuciones, pues de ser así se convertiría, más bien, en un principio de desigualdad.

³⁸ Jurisprudencia sacada de, Garza, Sergio F, de la. Op. Cit. p. 293.

2.4 Principios de Gasto Público

Otro elemento importante que se encuentra en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna es el que se refiere al destino de las contribuciones, al mencionar que "*los ciudadanos mexicanos contribuirán para los Gastos Públicos*".

Este principio quiere decir que toda contribución que recaude el Estado, necesariamente tendrá que ser dirigido al presupuesto nacional, para que, mediante el gasto público y en un ejercicio determinado el Gobierno pueda solventar sus diversos objetivos. Por el contrario, todo dinero que obtenga la nación por concepto de contribuciones y que se destine a actos o actividades diferentes del gasto público, perdería toda justificación de exigencia por parte del Estado, ya que sería contrario a lo dicho por nuestra Constitución Federal. No obstante que este tipo de actos o conductas sean contrarias a lo ordenado por la Ley Fundamental, las diversas autoridades públicas lo practican, es decir, destinan al erario público cosas que no se pueden considerar como gasto público, tal era el caso de la SHCP y con fundamento legal en los artículos 70 Bis del CFF y 59 Bis del RCFF, vigentes hasta el 30 de junio de 1997, los cuales facultaban a esta autoridad para destinar los ingresos que la Federación obtuviera de multas por infracciones a las disposiciones fiscales distintas a las de la ley aduanera, a formar fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejercía las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones; así mismo se facultaba a esta Secretaría para fijar los límites máximos, porcentajes y montos de las participación, de acuerdo a las categorías de los servidores públicos. Resulta que estos fondos de productividad eran totalmente inconstitucionales y por lo tanto la autoridad hacendaria no debería haber tenido ningún derecho a exigirlos, menos aún, coercitivamente. En realidad este tipo de conductas no debería existir, ya que los trabajadores públicos podrían tener el mismo beneficio si dichos fondos se hicieran conforme a la ley, es decir, que se sacaran directamente del presupuesto que al efecto tuviera dicha dependencia; por otro lado, este tipo de conductas al ser inconstitucionales, los particulares agraviados opondrán los medios de defensa pertinentes los cuales deberán

de resolverse en beneficio de éste y, lógicamente en perjuicio del Erario Federal, ya que están despojando a éste último, de los ingresos que le corresponden y que nunca más podrá recuperar. Hay que recordar que entre más ingresos tenga la Federación, son más los beneficios de los que podremos disfrutar.

Al respecto, la SCJN ha dictado su criterio en los siguientes términos: "El Gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre -gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destinen a la satisfacción de atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos." ³⁹

Por último sería conveniente decir que por Gasto Público no deben entenderse todos los gastos que pueda hacer el Estado, sino exclusivamente aquellos destinados a satisfacer funciones o servicios públicos: es decir, no todos los gastos que realiza el Estado tienen el carácter de públicos.

2.5 La no-retroactividad de las leyes

Este principio es una garantía de seguridad jurídica y se encuentra establecida en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución, el cual señala que:

"A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

Sobre esta Garantía, los diversos autores del Derecho Financiero no han podido dar un concepto preciso, ya que requiere de un análisis minucioso y complejo, de tal manera que no quede lugar a confusión; los autores no han podido más que decir que se refiere a leyes retroactivas y por tales debe entenderse aquellas que obran sobre el pasado, tal es el caso de Flores Zavala que dice que esta Garantía significa que el legislador y el juez no

³⁹ Informe del Presidente a la SCJN, 1969, Sala Auxiliar, pp. 24-26.

pueden despojar a los individuos de los derechos que se llaman adquiridos; el primero por la expedición; y el segundo por la aplicación de una ley".⁴⁰

En realidad no han podido hacer otra cosa más que transcribir el criterio de la SCJN que extrac mediante jurisprudencias, como las siguientes:

"Para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de las leyes anteriores... la ley sólo es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado."⁴¹

"El surgimiento de una ley, que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional ..."⁴²

De estas jurisprudencias podemos desprender que la irretroactividad de las leyes se refiere a que una ley no puede normar actos o conductas que hayan tenido lugar antes de la entrada a su vigencia; o bien, quiere decir que la ley sólo regulará actos futuros a su entrada en vigor. Así mismo, se podría aceptar la idea de que la retroactividad de las leyes podría operar cuando no perjudique intereses de particulares tal y como lo indican las siguientes jurisprudencias.

"La retroactividad en estas condiciones, es aceptable cuando no se perjudica a ningún particular y cuando sea consecuencia de un acto de soberanía del legislador, quien tiene, en todo momento, el derecho de reducir el término de la prescripción en materia de impuestos."⁴³

"La Constitución General de la República consagra el principio de irretroactividad cuando la aplicación de la ley causa perjuicio a alguna persona, de donde es deducible la

⁴⁰ FLORES ZAVALA, E. Op. Cit p. 162

⁴¹ SJF, Tomo L-XXI, Jurisprudencia 162. p. 980.

⁴² SJF. VI Época Tomo LIV, pp. 45-46.

⁴³ Apéndice al SJF, 1963, 3ª parte, 2ª Sala, p. 278.

afirmación construída de que puede darse efectos retroactivos a la ley, si ésta no causa perjuicio.”⁴⁴

Ahora bien, nuestro criterio estriba en que la Constitución es clara y si la misma establece como garantía de los gobernados la irretroactividad de las leyes cuando le causa perjuicio a éstos, es que de ninguna manera, ni excepcionalmente y en ninguna materia debe existir la irretroactividad; y esto no lo puede suplir la jurisprudencia de la SCJN ya que el precepto constitucional es tajante y terminante y la confusión de que se habla la han creado los diversos autores, criterios que han tenido que ser aclarados por la jurisprudencia; es aquí donde sería conveniente decir que "donde la ley no distingue no tenemos por que distinguir". Además, no hay que olvidar que nuestra Constitución es la Ley Suprema de nuestro país, por lo que todo ordenamiento jurídico y poder público deberán estar acorde con la misma. Así mismo, la propia Constitución establece la posibilidad de retrotracar leyes cuando no perjudique al particular, es decir, cuando lo beneficie.

Por lo que podemos concluir que la irretroactividad de las leyes se refiere, como ya lo mencionamos, a que las leyes positivas no podrán normar actos o hechos suscitados en el pasado cuando se lesionen intereses de los particulares.

Este principio está dirigido al Poder Legislativo para que no expida leyes retroactivas y al Judicial para que no las aplique.

2.6 Garantía de Audiencia

Esta Garantía la podemos encontrar claramente establecida en el segundo párrafo del artículo 14 de la Carta Magna, la cual indica que:

⁴⁴ Apéndice de 1965, Parte vi, 2ª Sala. p

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

Respecto a esta Garantía, Flores Zavala señala que "... la garantía de audiencia tendrá el efecto de evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de administración, cuando sólo puede serlo por ley."

El Maestro Ignacio Burgoa dice que "La garantía de audiencia, como garantía de seguridad jurídica que es, impone a las autoridades del Estado la obligación positiva consistente en observar, frente al gobernado, una conducta activa y que estriba en realizar todos y cada uno de los actos que tiendan a la observancia de las exigencias específicas en que el derecho de audiencia se revela."ⁱ

Por nuestra parte, esta garantía quiere decir que cuando el Estado, actuando como ente soberano y en ejercicio de sus facultades, pretenda afectar el patrimonio o derechos de sus gobernados, deberá concederles antes la oportunidad de defenderse. Es decir, debe reconocerse en lo posible el derecho del particular para que presente pruebas y alegue en su favor, antes de que se le cause un perjuicio o imponga un acto privativo.

Esta garantía tiene relación con el primer párrafo del artículo 5° constitucional, el cual indica que:

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial"

Esta última parte es la que nos interesa, ya que las contribuciones representan una privación del producto del trabajo de las personas, ya sea en su salario o en las ganancias de quienes practican el comercio o la industria, mismos que forman parte de su patrimonio. Pero esto no significa que las contribuciones sean inconstitucionales porque es la propia Constitución la que impone la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos; simplemente hacemos esta observación como referencia de que en materia tributaria no procede la garantía previa de audiencia, cuando a las personas se les impone, mediante ley, la obligación de pagar impuestos, ya que ésta es una prestación unilateral y obligatoria; pero tampoco podemos decir que la Garantía de Audiencia se viola por la contribuciones, ya que éstas le son impuestas a los particulares sin concederles antes la oportunidad a que se defiendan. La garantía, en este caso no es previa a la imposición de las contribuciones, sino posterior, es decir, que el contribuyente podrá hacer valer esta garantía una vez que exista el hecho imponible y el hecho generador, dicho de otra manera, cuando la conducta de los particulares se encuadre en el supuesto legal de la obligación tributaria. La SCJN ha resuelto mediante jurisprudencia lo siguiente:

"Audiencia. Garantía de.- En materia impositiva no es necesaria que sea previa. Teniendo el gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley no es necesario cumplir con la garantía previa de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral u obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando si existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y hasta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la aplicación 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 su privados de sus posesiones o derechos."

No obstante lo anterior, la Garantía previa de Audiencia, se debe respetar en el procedimiento de determinación de créditos fiscales que las autoridades practiquen a los contribuyentes, estableciendo a su favor los medios de defensa necesarios para su impugnación, ya sean éstos recursos o juicios.

2.7 Derecho de petición

El Derecho de Petición se encuentra establecido en el artículo 8° de la Constitución, el cual dice que:

"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito de manera pacífica y respetuosa. pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república."

"A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."

De acuerdo al artículo anterior, para poder hacer valer este derecho se requiere que el peticionario cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que se formule por escrito.
- b) Que se haga de manera pacífica y respetuosa.
- c) En materia política, sólo pueden hacer uso de este derecho, los ciudadanos mexicanos.

Al respecto el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación del 2002, establece que:

"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que ésta dicte."⁴³

El plazo para resolver las consultas a que se refiere el artículo 34-A será de ocho meses.

Del último párrafo, del artículo anterior resulta que, el "breve término" de que habla la Constitución es de ocho meses; realmente, en este caso no tiene razón de ser la palabra "breve". Al no mencionar la Constitución, en forma específica, el término en que las autoridades deberán contestar las consultas que se le hagan, dicha deficiencia tiene que ser subsanada por la Jurisprudencia; y es así que la SCJN ha resuelto lo siguiente:

"Que es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la garantía del artículo 8º constitucional."⁴⁶

Dicha disposición se infringe si transcurren cuatro meses desde que la autoridad haya recibido la petición escrita del gobernado sin que se hubiese contestado

Resulta notoria la violación a este Principio constitucional por el último párrafo del artículo 37 del CFF, ya que éste dice que las consultas a que se refiere el artículo 34-A de éste mismo Ordenamiento se resolverán en el término de ocho meses, cuando en realidad ese término debe ser, máximo de cuatro meses.

Por otra parte, el mismo artículo 37 del CFF indica que cuando las consultas no se resuelvan en el término de tres meses es que la resolución es contraria (negativa ficta), como si no fuera suficiente tiempo para contestar, además de que es una obligación de la autoridad el contestar las peticiones e informarlas a los particulares que las hagan; es decir, no es potestativo de la autoridad el contestar las consultas o peticiones, sino una obligación. En este orden de ideas, la autoridad necesariamente deberá acordar los ocurso que le presenten los particulares ya que muchos de ellos se refieren a consultas o aclaraciones sobre la aplicación de una regla o interpretación de un artículo legal, por lo que en estos casos la negativa ficta no procede, y hacer respetar este derecho por parte de los gobernados resultaría perjudicial porque la resolución que le recaiga al juicio de garantías podría durar aproximadamente ocho meses más.

⁴⁶ Tesis número 767, de la Recopilación de 1955. Hasta la fecha vigente.

⁴⁶ Tesis 214 del Apéndice 1985.

"La garantía del artículo 8° constitucional no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté mal o bien formuladas, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario."⁴⁷

"De lo anterior podemos concluir que la ley impone obligaciones a los contribuyentes, las cuales en su cumplimiento deberán realizarse apegadas a estricto derecho, sin soslayar los derechos fundamentales de los gobernados y a tendiendo principalmente a los principios anteriormente descritos, cabe señalar que ninguna ley o Código puede estar por encima de nuestra Carta magna, y sin embargo, el Código Fiscal Federal, otorga facultades a los visitadores, en donde por ende, viola las garantías fundamentales de los visitados o sujetos pasivos de la visita domiciliaria, como es el caso en donde "los visitadores pueden llevar a cabo en el lugar de la indagación en el desempeño de su cometido, que entreguen la orden, se identifiquen plenamente y requieran la designación de los testigos, a fin de otorgar al visitado la necesaria seguridad en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos, sin la satisfacción de estas condiciones básicas, el derecho fundamental consagrado en el artículo 16 Constitucional se convierte en objeto de capricho, porque se deja al exclusivo arbitrio de los visitadores la determinación de la oportunidad de la medida, es decir, son ellos quienes deciden, por sí y ante sí, si hacen o no la contabilidad del todavía sujeto a visitar, son también los visitadores los que sin razón que su voluntad pueden considerar que existe peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, en tal virtud, proceder con el aseguramiento de la contabilidad. Finalmente, basta que los visitadores afirmen en forma unilateral que en el lugar donde deba practicarse la inspección existen bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, no haya sido manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, para que procedan sin mayor trámite al aseguramiento de dichos bienes mercancías; situación que en la práctica en fuente de perjuicios e irreparables al particular que, sobre todo en materia aduanera, con ese pretexto se ve impedido de

⁴⁷ Tesis números 768-769 de la recopilación de 1955.

disponer, y aún desposeído, de bienes o mercancías de su propiedad, que no son liberados sino hasta la conclusión del llamado procedimiento administrativo de investigación y audiencia o, hasta la sentencia definitiva en el Juicio Fiscal⁴⁸. Por lo antes mencionado el siguiente capítulo aborda el desarrollo de la visita domiciliaria.

⁴⁸ CARTAS SOSA R. Y Ayala Vallejo G. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal . E d. Themis, 1997.

CAPITULO III

3.1. Definiciones de visita domiciliaria

"La Visita Domiciliaria.- Es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio del mismo que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales."⁴⁹

"La Visita Domiciliaria.- Es aquella que practican las autoridades gubernamentales a fin de determinar la exactitud de las cifras contenidas en declaraciones de los causantes así como de los impuestos pagados."⁵⁰

"La Visita Domiciliaria.- Es la verificación del correcto y oportuno pago, mediante declaraciones de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes así como la verificación de las bases, factores, controles, trámites, requisitos e interpretaciones técnicas jurídicas para no salirse de lo establecido en las Leyes, Códigos y Reglamentos con el objeto de llegar a un dictamen fiscal."⁵¹

"La Visita Domiciliaria.- En el sentido usual de la palabra, visita es el acto de ir a ver a alguien en su casa, o el lugar donde permanece o se encuentra por razón de trabajo u otra causa."⁵²

Si enfocamos éste concepto a nuestro tema, visita es el acto que realiza la autoridad administrativa al acudir al domicilio del contribuyente con el objeto de realizar una inspección a través del personal específicamente designando al efecto.

⁴⁹ RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. Derecho Fiscal. 2ª edición. Ed. Harla 1986. pp. 115.

⁵⁰ FRANCO DIAZ EDUARDO M. Derecho fiscal, Ed. Porrua, pp17

⁵¹ SANTILLAN GONZÁLEZ C P. JUAN RAMÓN. Manual del Visitador

Convirtiéndose la visita domiciliaria en el medio de fiscalización más eficiente, ya que permite a la autoridad fiscal satisfacer plenamente sus facultades de comprobación, al estar en contacto directo con el contribuyente, la negociación o el lugar de su actividad, el personal y la documentación y puede observar directamente el desarrollo de las operaciones, el control interno, etc.

De las definiciones anteriores se desprende lo siguiente:

La Visita Domiciliaria.- Es la revisión que se lleva a cabo por los visitadores designados en la orden de visita, expedida por autoridad competente, con los conocimientos técnicos suficientes, que revisaran los libros de contabilidad, pólizas, documentación, mercancías y demás papeles, para determinar si el contribuyente ha cumplido con las obligaciones que le imponen las leyes fiscales a que esta afecto, en forma oportuna y plena que se debe realizar en el domicilio fiscal del mismo y por un periodo determinado.

Cabe mencionar que la definición anterior contiene tres elementos principales para que la visita domiciliaria pueda considerarse que se realiza conforme a derecho, los cuales son:

1.-ORDEN DE VISITA.- Debe constar por escrito.

2.-AUTORIDAD QUE LA EMITE.- Debe estar facultada para tal efecto, conforme a lo establecido en acuerdo por el que se adscriben orgánicamente las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.-PERSONAL DESIGNADO.- Debe estar capacitado con los conocimientos técnicos suficientes para realizar sus funciones de revisión.

De los que hablaremos mas adelante.

De lo anteriormente expuesto se concluye que el objetivo de la visita domiciliaria es:

¹¹ CARTAS, Sosa Rodolfo y otro. LAS VISITAS DOMICILIARIAS DE CARÁCTER FISCAL Editorial Themis, pp. 10

Comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido en tiempo y forma con las disposiciones fiscales a que están afectos y cuantificar los impuestos que dejo de cubrir, por quebrantamientos, errores u omisiones en que incurrió realmente a las disposiciones fiscales.

3.2. Marco Legal

1.- LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Del ARTICULO 16 se desprende "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, posesiones mientras no exista una orden por escrito..."

ARTICULO 31 fracción IV "Los mexicanos están obligados a contribuir para el gasto publico"

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

- Domicilio fiscal declarado, (art., 10).
- Días y horas hábiles (art., 13 primer párrafo).
- Habilitación de días y horas hábiles (art., 13, segundo párrafo).
- Requisitos de los actos administrativos (art., 38).
- Facultad de la autoridad para efectuar visitas domiciliarias (art., 42, fracción III).
- Requisitos de la orden de visita domiciliaria (art., 43).
- Lugares en los que se puede efectuar la visita domiciliaria (art., 43, fracción I).
- Reglas para la vista domiciliaria en el domicilio fiscal (art., 44).
- Notificación personal de la orden de visita domiciliaria (art., 44, fracción II, primer párrafo).
- Aseguramiento de la contabilidad (art., 44 fracción segunda, tercer párrafo)

- Aseguramiento de los bienes (art., 44 fracción II, cuarto párrafo, y 46fraccion III).
- Identificación de los visitantes (artículo 44, Fracción 111 Primer Párrafo)
- Obligación de los visitados. (Artículo 45).
- Levantamiento de actas de visita. (Artículo 46).

Actos que se consideran consentidos por el contribuyente (última acta parcial). (Artículo 46, Fracción IV, Tercer Párrafo).

Plazo para concluir las visitas domiciliarias (Artículo 46-A).

- Conclusión anticipada de la visita. (Artículo 47).
 - Procedimiento a seguir si hay causal de determinación presuntiva de la utilidad fiscal. (Artículo 58).
 - Hechos que sirven para motivar resoluciones.(Artículo 63).
- Infraacción y sanción por oponerse a que se practique la visita domiciliaria (Artículos 40, 85, Fracción 1 y 86, Fracción 1).
- Falsedad en declaraciones de funcionarios y empleados públicos. (Artículos 87, Fracción 11 y 88, Fracción 11).
- Delito por practicar la visita sin mandamiento de autoridad. (Artículo 114).

3.-REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA y CRÉDITO PÚBLICO

- Comunicación de resultados a otras autoridades (Artículos 44, Fracción VII, 45, Fracción XXXII, 59 Fracciones X, XVI, y 60, Fracción XIX).
- Comunicación del resultado de la visita al Contribuyente. (Artículos 59, Fracción XX, 60, Fracción XVI, y III, Apartado "B" Fracción XIV).
- Expedición de constancias de identificación. (Artículos 44, Fracción III, 45, Fracción XXX, 59, Fracción IX, 60, Fracción II, 72, Fracción XXVI, 110, Segundo Párrafo, III, Apartado "B" Fracción IV, y 114, Apartado "A" Fracción XVII).
- Determinación del crédito fiscal. (Artículo 59 Fracción XIX y 60, Fracción XIV).
- Notificar Resoluciones (Artículos 59, Fracción X y 60. fracción XXII).

3.3 La orden de visita domiciliaria

Pueden ser varios los motivos que tenga la autoridad hacendaria para practicar visitas domiciliarias y dado que son muchos los contribuyentes y pocos los servidores públicos, esta deberá escoger a aquellas personas sobre las que crea, por hechos notorios en sus declaraciones, que su contabilidad o en general cualquier obligación fiscal presuntivamente es irregular y no tomar una decisión al azar, pues implicaría gastos infructuosos del presupuesto de esta dependencia al pagar a los funcionarios que las llevan a cabo y, que al final de cuentas, se pueden realizar, sobre personas regulares o cumplidas en sus obligaciones fiscales.

Una vez que la autoridad haya decidido practicar una visita domiciliaria a una persona previamente identificada, deberá seguir el procedimiento para tal efecto, así como respecto a las formalidades que establece la ley respectiva, y para que esto suceda, la autoridad hacendaria competente deberá expedir al contribuyente, una orden de visita que cumpla con los requisitos que disponen los artículos 38 y 43 del CFF, que enseguida se analizaran.

3.3.1 Fundamentos legales

Para que la autoridad administrativa este en aptitud de llevar a cabo visitas domiciliarias para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes; es requisito indispensable que exista ordenamiento legal que prevea la facultad de expedir ordenes de visitas.

Así tenemos que, en los Artículos 16 Constitucional y 42 Fracción III del Código Fiscal de la Federación; se faculta a la autoridad administrativa a expedir ordenes de visita y en consecuencia a practicar visitas domiciliarias a los obligados a contribuir, ya que la

fundamentación y motivación obliga a la autoridad a señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya tenido en cuenta para la emisión de su acto, las cuales además deben encajar perfectamente en la hipótesis de la norma legal que cite su apoyo, aplicada a la emisión de una orden de visita domiciliaria; se satisface generalmente con sólo que se indique que se trata de precisar la situación fiscal de la visitada en relación con algún impuesto, y que se aclare en que documentos debe recaer para que la orden esté debidamente motivada.

3.3.2 Requisitos Formales

3.3.2.1 Constar por escrito

ORDEN ESCRITA.- En primer lugar la orden que se emite debe de contenerse en un mandamiento escrito a efecto de salvaguardar la seguridad jurídica del visitado, cuando la autoridad competente ordene la practica de una visita domiciliaria, ya que de ésta manera el destinatario de la orden conocerá los términos de una manera objetiva, establecido en el Artículo 16 Constitucional y 38 Fracción II del Código Fiscal de la Federación, y así esta podrá comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Concretando este requisito a nuestro tema, la Sala Superior del H. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto que:

"Independientemente de que la visita domiciliaria sea practicada por un Inspector de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial o por cualquier otro empleado de la Administración Pública Federal, para su validez se requiere la existencia de una orden escrita emitida por autoridad competente, aun cuando no exista precepto jurídico alguno en la ley especial aplicable al caso que así lo prevea, ya que se trata de una formalidad establecida en el artículo 16 constitucional que debe ser cumplida siempre, en virtud de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por disposición de su artículo 133, es la Ley Suprema de la Federación".⁵³

⁵³ Revisión No. 1561/82.-17 de febrero de 1984.-Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario Lic. Flavio Galván Rivera.

3.3.2.2. Autoridad Emisora

El Artículo 16 Constitucional en relación con el Artículo 38 Fracción II del Código Fiscal de la Federación, menciona que en la orden debe consignarse precisamente la autoridad que la emite, debiendo a este respecto tenerse presente que sólo podrá emitir la orden de visita una autoridad legalmente facultada y que resulte competente para tal efecto.

Al respecto la autoridad emisora debe consignar en la orden expresamente su competencia, para no dejar a dudas que se está en presencia de Autoridad legitimada con plenas atribuciones, ya que la administración pública debe tener delimitada en forma precisa y exacta su forma de acción, esto es congruente con los preceptos constitucionales que prohíbe a los órganos del estado tomar decisiones que afectan la vida particular del gobernado, cuando no se ajusta plenamente a una disposición dictada y apoyada en leyes aplicables al caso, pues las autoridades solamente pueden actuar sobre los lineamientos que las leyes les permitan.

Cabe mencionar que la autoridad es un representante del poder público que gobierna y administra, y cuya legitimidad depende de una norma legal y nombramiento oficial, para que la autoridad tenga competencia es necesaria que tenga una investidura legal, así como capacidad para emitir actos y resoluciones que crean situaciones jurídicas derivadas de una ley.

La autoridad tiene delimitado su ámbito de acción con sujeción a los ordenamientos jurídicos que imponen las leyes, sus atribuciones y facultades deberán estar referidas a un precepto jurídico o a una norma legal que derive del mismo

Asimismo, debemos tomar en cuenta que ningún reglamento puede ir mas allá del contenido de la ley ni mucho menos contrariar su texto, por consiguiente las atribuciones de las autoridades consignadas en un reglamento no tendrán validez legal sino están respaldadas por una ley emanada por el Congreso.

3.4 Inicio de la Visita Domiciliaria

3.4.1 Lugar en que debe efectuarse la visita

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 44 fracción I, establece que la orden de visita contendrá el lugar o lugares, donde la visita debe llevarse a cabo de conformidad con lo señalado en el Artículo 43 Fracción I del citado Código, por lo que se deduce que la visita se desahogara en el domicilio específico en la orden respectiva y no en otro que no se encuentre especificado, aunque este corresponda a dependencias del visitado, siendo violatorio al artículo 16 Constitucional, que la visita se practique en domicilio distinto al contenido en dicha orden, en virtud de que se trataría de un allanamiento injustificado y arbitrario el cual se encuentra totalmente prohibido, si tomamos en cuenta el principio de seguridad jurídica.

Apoya este punto de vista el criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo DA-44/76, promovido por Exclusivas Modernas, S.A., en que dijo:

"VISITAS DOMICILIARIAS. DEBEN LIMITARSE AL LUGAR SEÑALADO EN LA ORDEN.-El artículo 16 constitucional establece que podrán practicarse visitas domiciliarias por las autoridades administrativas, y que en 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 deberá indicarse (entre otras cosas), el lugar que ha de inspeccionarse y a ese lugar debe limitarse la diligencia, sin que sea legalmente posible derogar parcialmente la garantía constitucional en 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 cualquier otra clase de instalaciones."⁵⁴

En idéntica forma se ha pronunciado la Sala Superior del H. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa⁵⁵, de acuerdo con la tesis que a continuación reproducimos:

⁵⁴ Boletín. Año III.-Abril y Mayo de 1976.-Núms. 28 y 29.-Tribunales Colegiados de Circuito. Pág. 108.

⁵⁵ Tribunal Fiscal de la Federación antes de las reformas del 31 de diciembre del 2000.

"DOMICILIO EN QUE LLEVA A CABO LA VISITA. DEBE PRACTICARSE PRECISAMENTE EN EL SEÑALADO EN LA ORDEN RESPECTIVA.-De conformidad con el inciso a) fracción 1 del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, debe señalarse el lugar donde se llevará a cabo la visita y se incumple con esta disposición si se practica en un domicilio diverso aunque éste sea el de las oficinas del causante resultando ilegal el acta que se levante en estas condiciones, pues la misma no reúne las formalidades establecidas por el artículo 16 Constitucional y el citado artículo 84."⁵⁶

Otra consecuencia que se deriva de la disposición constitucional en examen estriba en que por cada lugar que deba ser objeto de visita domiciliaria para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, la autoridad debe expedir la concreta orden correspondiente, sin que sea válido designar en una sola orden diversos domicilios en que en forma simultánea o alternativa pueda llevarse a cabo la diligencia. La propia redacción del texto no deja lugar a dudas sobre este punto; obsérvese que acerca del lugar el precepto está en singular, al contrario de cuando se refiere a los sujetos pasivos del cateo, que pueden serlo uno o más.

De esta suerte, resultan inconstitucionales las órdenes de visita que las autoridades fiscales acostumbran emitir en las que señalan dos o más localidades en los que podrá desarrollarse la inspección y en las que aún llegan al extremo de no especificar el lugar donde deberá realizarse la investigación, limitándose simplemente a manifestar que ésta podrá practicarse en el domicilio que corresponda en los términos de la disposición relativa del Código Fiscal de la Federación.

Con todo, lo más grave de este abusivo proceder de la autoridad administrativa es que no ha sido sancionado por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según se advierte de la lectura de las siguientes tesis por ella sustentadas:

"VISITAS DOMICILIARIAS. DOMICILIO EN QUE PUEDEN PRACTICARSE LAS MISMAS.-Si en la orden de visita se señalan diversos domicilios, la autoridad puede practicarla en cualquiera de ellos, sin que esto signifique que se viole lo dispuesto por el artículo 84, fracción 1, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, pues la formalidad contenida en el mismo se establece en la relación al lugar donde la visita debe llevarse de manera alternativa, lo que faculta a la autoridad a practicarla en cualquiera de los lugares señalados en la orden; por tanto, únicamente se violaría dicha

⁵⁶ Revisión No. 995/78.-Resolución de fecha 29 de enero de 1980, por mayoría de 5 votos y 3 en contra.-Magistrado Ponente: Margarita Lomell Cerezo. En el mismo sentido las revisiones Nos. 432181, 1721182 y 794/83

*disposición, si la visita se practicara en un lugar diferente a los que se señalen en la orden, pues en este caso se dejaría de cumplir lo que establece el artículo 16 constitucional.*³⁷

*"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. PARA CUMPLIR LO PRECEPTUADO POR EL ARTICULO 84. FRACCION I, INCISO A) DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967, BASTA CON QUE SEÑALE EL LUGAR EN QUE DEBA LLEVARSE A CABO LA VISITA.-De conformidad con el precepto aludido, el mandamiento de la autoridad fiscal competente debe expresar entre otras cosas el lugar donde deba llevarse a cabo la visita, por lo que, si en la orden respectiva se señala: "En el domicilio indicado o el que corresponda de acuerdo con el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación", si se cumple con este requisito, puesto que aun cuando el domicilio indicado en la orden ya no corresponda al causante, esta circunstancia queda subsanada con la expresión o el que corresponda de acuerdo con el artículo 15 del Código Fiscal."*³⁸

Como consecuencia, es menester que en la orden de visita se especifique el domicilio en el cual deberá de practicarse, para que la autoridad pueda, válidamente, practicar la visita en cualquier lugar distinto del indicado originalmente, le es imprescindible dictar otra orden en la que señale con toda precisión la nueva localidad objeto de la inspección y así con todas y cada una en las que desee constatar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

3.4.2 Días y horas hábiles para practicar la visita

Conforme a lo dispuesto en el artículo 12 del CFF las diligencias de revisión, ya sea visitas domiciliarias o, en general cualquier diligencia de auditoria, deberán efectuarse en días y horas hábiles.

Se entiende por días hábiles, por exclusión a aquéllas que no sean sábados ni domingos y 1º de enero, 5º de febrero, 21 de marzo, 1º y 5 de mayo, 1º y 16 de septiembre, 20 de noviembre, 1º de diciembre, de cada seis años cuando corresponda a la transición del poder ejecutivo Federal y el 25 de diciembre y cuando tengan vacaciones generales las autoridades Fiscales Federales.

³⁷ Revisión No. 794/83.-Resuelta en sesión de 24 de mayo de 1984, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.-Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.-Secretaria: Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno.

³⁸ Revisión No. 1133/82.-Resuelta en sesión de 16 de agosto de 1984, por unanimidad de 8 votos.-Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.-Secretario: Lic. Guillermo Cruz García.

Asimismo, según lo previsto en el artículo 13 CFF, se entiende por horas hábiles, las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, pero una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez.

Las autoridades fiscales, para la práctica de visitas domiciliarias, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que debe pagar contribuciones en días y horas inhábiles, también se podrá continuar en días y horas inhábiles cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

En efecto, el principio de seguridad jurídica, implícito en el requisito de circunstanciación del acta de visita, trae consigo la necesidad de especificar en el propio documento no solamente la hora de la fecha en que comienza a extenderse y la de su conclusión, sino también la de cualquier interrupción y la consiguiente reapertura que ocurra en el curso de la diligencia, para tener la certeza de que los intervinientes y las circunstancias que se consignent realmente concurrían, así como para establecer que la actuación se practicó en días y horas hábiles, siendo de esta opinión el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

"VISITAS DOMICILIARIAS ACTA FINAL, OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES DE ASENTAR EN ESTA LA HORA EN QUE SE INICIA, SUSPENDE, REINICIA Y CONCLUYE.- El acta final de visita domiciliaria debe indicar la hora en que se inicia, suspende, reinicia y concluye la diligencia, en cada día que perdure esta, en atención a que no todas las horas del día son hábiles, sino sólo de las 7:30 a las 18:00 horas, según lo dispone el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, dado que de no señalarse tales extremos se trasgrede la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, precisamente porque no describe pormenorizadamente en el documento indicado la hora en que inicia, suspende, reinicia y concluye la visita".

"VISITAS DOMICILIARIAS, PRACTICA DE, EN DIAS Y HORAS INHABILES. SON CASOS EXCEPCIONALES Y DEBE HACERSE CONSTAR ESA CIRCUNSTANCIA EN EL ACTA FINAL DE AUDITORIA.- De acuerdo con el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, para la práctica de diligencias por parte de las autoridades hacendarias, la regla general es que se actúe en días y horas hábiles; y sólo en los dos casos excepcionales que se precisan en el párrafo segundo a saber: a) Cuando la visitada realice actividades por las que debe pagar contribuciones en días y horas inhábiles y b) Cuando la continuación de la visita tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular; se pueden habilitar días y

horas no hábiles; por lo que es obligación de los auditores o visitadores precisar en el acta relativa que no se actuó en los días inhábiles comprendidos entre la fecha de inicio y la de cierre del acta final o, en su defecto, que se actuó en ellos por tratarse de alguno de los casos de excepción autorizados por la ley, lo que deberán especificar.³⁹

Por lo demás, no existe impedimento legal para que se levanten actas diarias o las parciales que sean necesarias para reseñar hechos concretos observados por los visitadores, pues la continuidad de la visita no es algo que está en constante progreso, que fluya sin interrupciones, sino que implica divisibilidad, avanzar paso por paso, unidad tras unidad de tiempo, a lo largo del desarrollo de la diligencia, por lo que se pueden levantar cuantas actas se precisen, pero siempre asociando inmediatamente los hechos con su descripción escrita.

3.4.3 Entrega de la notificación de la orden de visita

El inicio de la visita se configura cuando los visitadores realizan la entrega de la orden de visita al sujeto pasivo visitado.

Para formalizar la entrega de la orden de visita y como parte de los procedimientos de las autoridades fiscalizadoras, las autoridades deberán cumplir con las formalidades previstas en el artículo 44 del CFF; resulta necesario en primer término que los visitadores requieran la presencia del visitado o su representante legal, en el entendido de que sino estuvieran presentes procederán los visitadores a dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho momento en su lugar, quien lo deberá firmar de recibido, solicitándole lo haga llegar al visitado o a su representante legal, para que el mencionado visitado o su representante legal los esperen a la hora determinada del día hábil siguiente, a efecto de que reciban la orden de visita.

³⁹ TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO

Revisión fiscal 21/88.-Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Administración Fiscal Regional Peninsular con residencia en Campeche, Campeche.-31 de marzo de 1989.-Unanimidad de votos.-Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas.-Secretaria: Elvira Concepción Pasos Magaña.

Revisión fiscal 14/89.-Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Administración Fiscal Federal de Campeche, Campeche.-29 de junio de 1989.-Unanimidad de votos.-Ponente: Renato Sales Gasque.-Secretaria: María Elena Valencia Solís.

Revisión fiscal 27/89.-Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Administración Fiscal Federal de Villahermosa, Tabasco.-14 de febrero de 1989.-Unanimidad de votos.-Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas.-Secretario: Germán Escalante Aguilar.

Revisión fiscal 29/89.-Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Administración Fiscal Federal de Villahermosa, Tabasco.-7 de marzo de 1990.-Unanimidad de votos.-Ponente: Renato Sales Gasque.-Secretaria: María Elena Valencia Solís.

Revisión fiscal 34/89.-Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Administración Fiscal Federal de Villahermosa, Tabasco.-18 de mayo de 1990.-Unanimidad de votos.-Ponente: Froylán Guzmán Guzmán.-Secretario: Germán Escalante Aguilar.

Si las personas mencionadas no atendieran al citatorio, la visita se podrá iniciar con quien se encuentre en el lugar o lugares que se van a fiscalizar.

En este caso, el único procedimiento que podrán llevar a cabo los visitantes después de citar al visitado o a su representante legal es el de hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentos que integran la contabilidad.

La forma de acreditar la calidad de contribuyente visitado o ser representante legal es la siguiente:

a) Tratándose del representante legal su personalidad deberá acreditarse mediante "poder general amplísimo, o un poder para actos de administración o bien un poder especial otorgado para representar al contribuyente ante las autoridades fiscales, un poder general para pleitos y cobranzas no es instrumento apto para representar al visitado en la diligencia de fiscalización, toda vez que la misma no constituye ni un pleito ni una cobranza, a no ser que del examen minucioso que los visitantes hagan del documento que contiene el mandato, se contemple alguna cláusula por virtud de la cual el apoderado este facultado para ello, así como la identificación personal que contenga su fotografía (licencia para conducir, pasaporte, credencial de elector, etc.) y que se encuentre vigente, así mismo la protesta de decir verdad que a la fecha de notificación de la orden a su cargo no le ha sido revocado, modificado o sustituido, ni toda, ni parcialmente por el poderdante.

b) Si se trata de persona física se solicitará el aviso de alta o de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, así como su identificación personal en igual forma que el inciso anterior.

Al entregar copia de la orden de vista al contribuyente o a su representante legal o al tercero con que se iniciara la visita, los visitantes deberán mostrar sus constancias oficiales de identificación vigente, con el fin de que se les identifique plenamente.

Al recibir el original de la orden de visita, el contribuyente visitado o su representante deberá anotar que recibió el original de este oficio y carta de derechos del contribuyente, su nombre y la firma completa, en todas las copias de la orden y anotando la siguiente leyenda:

- a) Recibí original de este oficio y carta de derechos del contribuyente;
- b) Fecha;
- c) Ante mi se identificaron los visitantes con constancias de identificaciones vigentes;
- d) Nombre del contribuyente o de su representante legal;
- e) Su firma completa

Posteriormente los visitantes compararán la firma que el contribuyente o su representante legal plasmó en cada una de las copias, con la que obra en su credencial o documento oficial con que se identificó.

Una vez recibida la orden de visita, la entregarán al contribuyente o a su representante legal, previo acuse correspondiente.

3.4.4 Entrega de la notificación de la orden de visita a un tercero

Al día siguiente de haber dejado el citatorio, los visitantes deberán presentarse puntualmente en la hora y fecha señalada para iniciar la vista al contribuyente visitado, si por causa de fuerza mayor los visitantes llegaran tarde es recomendable que estos dejen un segundo citatorio para poder iniciar la visita en las condiciones señaladas.

Si no les espera el representante legal para atender el citatorio, la diligencia se iniciará con un tercero que se encuentre en el domicilio fiscal o en el lugar donde va a llevarse a cabo la revisión, deberán requerir la presencia de algún empleado de mayor jerarquía de la empresa que este interiorizado en las actividades del visitado para facilitar la labor de los visitantes, solicitándose se identifique con credencial de elector, cartilla, pasaporte, etc., y

comprobar su calidad de empleado verificando su nombre en liquidaciones del IMSS, en las nominas de la empresa, nombramiento, etc.

Para cumplir con lo dispuesto en el artículo 44 del CFF en el acta de inicio, deberá hacerse constar todos los detalles relativos a la entrega de la orden; esto es, deberá asentarse que se requirió la presencia del contribuyente visitado (persona física), que al no apersonarse este ante los visitadores, se requirió la presencia del representante legal, y al no localizarse este, ni el destinatario de la orden, se dejó citatorio para que alguno de ellos estuviera presente al día siguiente a una hora determinada, y al no presentarse, la diligencia se entendió con una tercera persona, la cual se encontraba en el domicilio señalado en la orden de auditoria.

3.4.5 Caso en que el contribuyente o el representante legal se niega a recibir la orden de auditoria

En el caso en que el contribuyente o representante legal o una tercera persona se nieguen a recibir la orden de visita.

La autoridad fiscal deberá evitar la resistencia haciendo labor de convencimiento, e indicando las disposiciones fiscales legales importantes que regulan las facultades de comprobación fiscal.

Si aún persiste la negativa a recibir la orden de visita, deberá levantarse una acta de resistencia en la que se consigne esta situación, lo cual se realizara con la presencia de dos testigos nombrados por la persona que atiende o por los mismos visitadores.

Así mismo, si el contribuyente se opone a que dicha acta se levante en sus oficinas, los visitadores acudirán a desahogar esta diligencia en sus oficinas, haciendo constar tales hechos en forma circunstanciada, de conformidad con el artículo 46 fracción IV del CFF.

Del acta levantada, se entregará una copia al contribuyente y otra a la administración General Jurídica de Ingresos correspondiente, para que esta de conformidad con el artículo 40 del CFF, valore si es necesario solicitar la intervención de las autoridades judiciales Federales o cuerpos de seguridad o policiales, a efecto de continuar con el ejercicio de las facultades de comprobación.

3.4.6 Caso cuando no se localiza al contribuyente en el domicilio consignado en la orden

En el caso de que no se localice al contribuyente en el domicilio consignado en la orden de visita se procederá en la formas siguientes:

Si en el domicilio al que se expidió la orden de visita esta establecido y opera otro contribuyente, los visitadores procederán con el ocupante del lugar a preguntarle el domicilio del contribuyente a auditar.

Si la actividad que desarrolla el ocupante del domicilio que cita la orden, es similar a la del contribuyente visitado, los visitadores normalmente solicitarán que les exhiban:

- Aviso de iniciación de operación
- Contrato de arrendamiento del local o inmueble
- Contrato de teléfono y luz
- Aviso de traspaso del negocio al contribuyente que esta ocupando el lugar.

Los visitadores deberán acudir a la administración regional o local de Auditoría Fiscal Federal en donde podrán recabar del contribuyente desaparecido copias de los avisos presentados, pudiendo ser de: cambio de domicilio, cláusura o baja, traspaso, cambio de denominación o razón social, copia de la escritura constitutiva.

Cuando sea persona moral, los auditores deberán acudir al Registro Público de la Propiedad para obtener información de escrituras, nombre y domicilio de socios, accionistas o del administrador o representante legal.

De cada una de estas actuaciones deberán de levantarse actas en las que consten las actuaciones correspondientes.

VISITAS DOMICILIARIAS.- Requisito de las.- Si en la orden de visita se especifica el domicilio del actor, la diligencia deberá constreñirse únicamente a ese domicilio, no obstante, que el negocio se haya trasladado a otro lugar distinto, puesto que los términos del artículo 84 fracción I del Código Fiscal, la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden, siendo violatorio del artículo 16 Constitucional igualmente el que se practiquen en domicilio diferente”⁶⁰

3.4.7 Carta de derechos del Contribuyente auditado

La carta de derechos del contribuyente se entrega al visitado al momento de que se le entrega la orden de visita y se encuentra integrada por los siguientes puntos:

Presentación

Visitas domiciliarias

Derechos ante las visitas domiciliarias

Practica de diligencias. Horas hábiles

Habilitación de días y horas inhábiles

Designación de testigos

Contribuyentes dictaminados

Supuestos en que se podrá recoger la contabilidad

Presunción de ingresos

Acceso a la contabilidad durante la auditoria

Sustitución de autoridad y de visitadores

⁶⁰ REVISIÓN DE TESIS 1065/77. - JUICIO 9694/76.

Conclusión anticipada de la visita
Ultima acta parcial
Cierre de acta final
Plazo para la conclusión de una visita
Autocorrección fiscal
Procedimientos administrativos
Recursos de revocación
Juicio de nulidad servicios que se proporcionan en forma gratuita
Recaudación del contribuciones y cumplimiento de obligaciones del contribuyente.
Orientación fiscal gratuita
Servicio telefónico para la recepción de quejas y denuncias
Programa de información sobre auditorias
Programa síndicos del contribuyente
Buzón para quejas y sugerencias
Actos que se realizan en vía publica
Autoridad competente para revisar las mercancías de procedencia extranjera
Anexos
Determinación presuntiva
Caducidad
Adquisición o tenencia de mercancías extranjeras
Estructura de las administraciones locales jurídicas de ingresos
Directorio de administraciones locales jurídicas de ingresos
Padrón de síndicos

Cabe señalar que esta es de carácter meramente informativo y de ninguna manera coercitivo, ya que tiene por efecto hacer del conocimiento del visitado tanto los derechos que le otorga la ley como las obligaciones que impone la misma.

3.4.8 Facultades que pueden ejercer los visitadores antes de la visita

Es preciso examinar las atribuciones que el Código Fiscal de la Federación confiere a los visitadores en el desempeño de su comisión antes aún de que comience en realidad la diligencia de comprobación e investigación domiciliaria con la entrega de la orden. De acuerdo con el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del ordenamiento citado, los visitadores pueden:

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

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

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

Tales atribuciones son manifiestamente inconstitucionales, porque es presupuesto indispensable de cualquier otra actividad que los visitadores puedan llevar a cabo en el lugar de la indagación en el desempeño de su cometido, que entreguen la orden, se identifiquen plenamente y requieran la designación de testigos, a fin de otorgar al visitado la necesaria seguridad en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos. Sin la satisfacción de esas condiciones básicas, el derecho fundamental consagrado por el

artículo 16 Constitucional se convierte en objeto de capricho, porque se deja al exclusivo arbitrio de los visitadores la determinación de la oportunidad de la medida, es decir, son ellos quienes deciden, por sí y ante sí, si hacen o no la relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del todavía sujeto a visitar. Son también los visitadores los que, sin más razón que su voluntad pueden considerar que existe peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, en tal virtud, proceder al aseguramiento de la contabilidad. Finalmente, basta que los visitadores afirmen en forma unilateral que en el lugar donde deba practicarse la inspección existen bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no haya sido manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas para ellas, para que procedan sin mayor trámite al aseguramiento de dichos bienes o mercancías; situación que en la práctica es fuente de perjuicios irreparables al particular que, sobre todo en materia aduanera, con este pretexto se ve impedido de disponer, y aun desposeído de bienes o mercancías de su propiedad, que no son liberados sino hasta la conclusión del llamado procedimiento administrativo de investigación y audiencia a lo que es más grave todavía, hasta la sentencia definitiva en el juicio fiscal, ya que no vemos como los visitadores estén en posición real de cerciorarse que se haya manifestado a las autoridades fiscales, o ha sido autorizado por ellas, la importación, tenencia, producción, explotación captura o transporte de los bienes o mercancías sujetos a tales requisitos, lo que motiva que, en la practica, el particular quede victima y a merced de los visitadores, debido a la determinación unilateral y apriorista que pueden tomar acerca de la situación fiscal de dichos bienes y mercancías.⁶¹

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

"VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACION DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA. CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye en derecho subjetivo elevado a la

⁶¹ CARTAS, Sosa Rodolfo y otro .LAS VISITAS DOMICILIARIAS DE CARÁCTER FISCAL . Editorial Themis, pp. 114

categoria de garantía individual, el artículo 16 constitucional establece que la orden para la práctica de visitas domiciliarias expedidas por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose al concluiría, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que si al presentarse los visitadores en el lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejarán citatorio, pudiendo, en el momento de dejarlo, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integra la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 Constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.⁶²

3.5 Formalidades que debe reunir la orden de visita domiciliaria

3.5.1 Fundamentación y motivación

Los Artículos 16 Constitucional y 42 Fracción III del Código Fiscal de la Federación establece; se faculta a la autoridad administrativa a expedir ordenes de visita y en consecuencia a practicar visitas domiciliarias a los obligados a contribuir, ya que la fundamentación y motivación obliga a la autoridad a señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya tenido en cuenta para la emisión de su acto, las cuales además deben encajar perfectamente en la hipótesis de la norma legal que cite su apoyo, aplicada a la emisión de una orden de visita domiciliaria, se satisface generalmente sólo con que se indique que se trata de precisar la situación fiscal de la visitada en relación con algún impuesto, y que se aclare en que documentos debe recaer para que la orden esté debidamente motivada.

3.5.2 Destinatario de la orden

El artículo 38 fracción IV del CFF dispone; que todo acto administrativo a notificar deberá contener el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido; de lo que se

⁶² Amparo directo en revisión 1823/95.

desprende que la visita de comprobación es algo que afecta a un sujeto determinado y que genera a su cargo, la obligación de soportar en su domicilio, la presencia de los agentes de la autoridad encargados de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que se trata de un elemento esencial de toda orden de visita domiciliaria, ante cuya ausencia no puede violentarse el derecho a la intimidad de nadie, siendo el nombre el atributo de la personalidad que se utiliza para tal fin.

Así mismo, tratándose del destinatario de una orden de visita domiciliaria, es menester señalar el nombre de la persona a quien va dirigida o en su caso la razón social en caso de las personas morales, sin que pueda admitirse como válido el deliberado intento de algunas autoridades de eliminar este requisito, mediante el empleo de expresiones imprecisas como "al ocupante del predio", "al usuario de la toma", "a quien corresponda", toda vez que la individualización del sujeto receptor de la visita es requisito indispensable cuya satisfacción impone la Constitución en aras de la seguridad jurídica de los gobernados.

3.5.3 Lugar a visitar

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 44 fracción I, establece que la orden de visita contendrá el lugar o lugares, donde la visita debe llevarse a cabo de conformidad con lo señalado en el Artículo 43, Fracción I, del citado Código, como ya se señaló con anterioridad.

3.5.4 Objeto o propósito de la revisión

La orden de visita tiene por objeto vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente auditado, dentro del periodo a revisar, mismo que deberá contener de forma específica la orden de visita domiciliaria. Cabe mencionar que la autoridad fiscal cuenta con seis meses contados a partir del día siguiente en que se haya llevado a cabo la notificación, para concluir la visita que se lleve a cabo en el domicilio fiscal, tal y como lo establece el artículo 46 -A del CFF.

En armonía con los principios jurídicos que integran nuestro orden constitucional, la orden de la autoridad competente para practicar una visita domiciliaria con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales debe, como todo acto que provoque molestias en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, tener un motivo justificante que encuentre apoyo en un precepto legal, no obstante, en el caso de la visita domiciliaria no hay un precepto legal que motive o justifique concretamente, el llevar a cabo una visita domiciliaria.

3.5.5 Nombramiento de los visitadores

De conformidad con el artículo 43 fracción II del CFF, en la orden de visita se deberá consignar el nombre de la persona ó personas que llevarán a cabo la práctica de la visita domiciliaria, lo anterior es necesario, a efecto de que el visitado tenga la seguridad de que las personas que realizan la visita son las mismas que la autoridad competente designo para tal efecto, y con esto evitar que alguna persona ajena cometa algún abuso, dejando a salvo la garantía de seguridad jurídica del visitado. Asimismo en la mencionada fracción establece la posibilidad de que los visitadores o reducidos en su número, en cualquier etapa de la diligencia, debiendo notificar por oficio al visitado está sustitución y levantada el acta parcial correspondiente.

3.5.6 Ejercicio a revisar

Como lo manifiesta el tratadista Raúl Rodríguez Lobato en su obra titulada "Derecho Fiscal", que aunque el Código Fiscal de la Federación no lo dice expresamente, pero forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuales obligaciones fiscales van a verificarse, así como el periodo o aspecto que abarque la visita.

En cuanto a este punto, por regla general la autoridad fiscal en la orden de auditoría señala que la revisión abarcara el último ejercicio fiscal de doce meses por el que se hubiera presentado o debió haber sido presentada la declaración del ejercicio.

“El principio de seguridad jurídica exige que las ordenes de visita precisen, dentro del propósito que persiguen, el lapso a que se refiera la investigación o comprobación del comportamiento fiscal del visitado: El propio Código reconoce esta obligación en el contexto del artículo 61, al referirse al “periodo objeto de la revisión” de los ingresos y valor de los actos o actividades que los contribuyentes no puedan comprobar y por los que deban pagar contribuciones.

Pero, ocurre a menudo que este requisito, que debiera fijarse con toda precisión en la orden, se deja en realidad al arbitrio de los visitadores al hacer uso la autoridad de una formula elástica y genérica que aquellos deben adaptar a los concretos, condicionando el periodo a revisión al momento de la entrega del mandamiento; situación que la Sala del Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa, encuentra perfectamente licita: ⁶³

“VISITAS DE AUDITORIA. SI LA ORDEN SE REFIERE AL ULTIMO EJERCICIO DECLARADO O QUE DEBIO DECLARARSE, DEBE ATENDERSE A LA FECHA DE LA VISITA Y NO A LA ORDEN.- Si en una orden de visita se señala que deberá comprender el último ejercicio declarado o que debió declarar el causante, debe atenderse a la fecha en que se inicia la visita y se entrega la orden, pues es lógico que si no se especifica el ejercicio, se tome en cuenta que su determinación dependerá de la fecha en que se inicie la visita que es cuando la orden surte sus efectos, al entregarse al sujeto visitado.”⁶⁴

3.5.7 Firma autógrafa de la autoridad

De acuerdo a lo señalado en el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal, la autoridad que emite la orden de visita debe firmarla, dicha firma debe ser autógrafa, es decir, de puño y letra de dicha autoridad, en caso contrario el acto carecerá de autenticidad.

⁶³ CARTAS, Sosa Rodolfo y otro. *Op.cit.* pp. 95

⁶⁴ REVISIÓN No. 1225/79.- 21 de ene/81-Hoja Informativa Ene/81. P.29

3.6 Formalidades para la notificación de la orden

3.6.1 Identificación de los visitantes

Al iniciarse la visita previa entrega de la orden de visita, conforma al artículo 44 Fracción III del CFF los visitantes que con ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.

Del análisis que se hace del artículo 44, fracción III del CFF se desprende que la intención del legislador al incluir el requisito de la identificación, tuvo por objeto el de garantizar una adecuada actuación de los auditores que se presenten a practicar una visita domiciliaria, debiéndose identificar estos precisamente en el momento en que haga entrega de la orden de visita al contribuyente, asentándose dicha formalidad en el acta que se levante para tal efecto, de manera que no se deje lugar a dudas acerca de quien ejercito actos de autoridad y además, para darle la oportunidad al visitado, de saber si son real y físicamente las mismas personas que fueron nombradas en la orden de vista emitida por la autoridad.

Esto quiere decir que al incluir el legislador la palabra identificarse, en el precepto legal invocado, se refiere a que señalen los datos que individualizan a una persona con respecto a su nombre, lugar en donde trabaja, cargo que ocupa, etc.

De ahí que se impuso la obligación de que los visitantes deberán identificarse, no es otro el objetivo sino el de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados para que éstos se cercioren de quien los va auditar en sus domicilios sean los verdaderos autorizados en la orden.

La disposición antes invocada debe interpretarse en la relación con el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente:

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

I.- De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido..."

De acuerdo con lo dispuesto por el precepto legal ante transcrito, todo lo que constituye un hecho debe hacerse constar en forma circunstanciada en la orden de auditoria que al efecto se levante. En consecuencia, si la identificación constituye un hecho, de cumplirse con el requisito de la debida circunstanciación, que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, "circunstanciar un acta quiere decir levantar con toda menudencia, sin omitir ninguna circunstancia o particularidad".

Es así como dicha circunstanciación le brinda al contribuyente visitado la seguridad jurídica de que la molestia en sus bienes, papeles y domicilio, se está realizando realmente por los sujetos autorizados en la orden de visita, y al consignarse los datos relativos a los documentos de identificación, se le está garantizando su derecho a impugnar en determinada la violación al mencionado principio de seguridad jurídica.

Respecto al requisito de la identificación existen tesis contrarias, sosteniendo algunas que bastaba que en el acta correspondiente, constata que los visitantes, se habían identificado ante la persona con quien se entendió la diligencia, por lo contrario otras señalaban que la identificación de los auditores se debería hacer constar en una acta circunstanciada, señalando los pormenores de los instrumentos identificadores del personal actuante, discrepancia que termino con la jurisprudencia VI/90 sustentada por la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contracción de tesis sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

De lo anterior podemos concluir que la identificación de los visitantes, para que se considere legalmente hecha, es necesario que las actas de auditoria se asienten todos los datos de la constancia de identificación con la que se identificó cada uno de los visitantes, como son:

- Nombre de la dependencia que expide la constancia;
- Número de oficio;
- Número de constancia;
- Fecha de expedición;
- Nombre del visitador;
- El cargo del visitador;
- El sello del escudo Nacional en la fotografía;
- Firma del visitador;
- Registro Federal de Contribuyentes del visitador;
- Vigencia;
- Nombre y firma del funcionario que la expidió.

Dicha identificación se debe hacer desde el inicio de las facultades de comprobación, así como en todas y cada una de las actas que al efecto se levante.

Los visitadores aumentados o sustituidos, también deberán identificarse en la forma señalada anteriormente, levantada el acta parcial al respecto, resulta pertinente indicar que el acta final de visita deberá asentarse nuevamente los datos y características de los documentos identificatorios exhibidos por todo el personal que participó en la diligencia, independientemente de que este haya o no concluido la visita.

Resulta importante mencionar que en los casos en que alguno de los visitadores no se constituya en el domicilio del contribuyente aún cuando se les menciona en la orden, no existe obligación de que se identifiquen, en el entendido de que si en algún momento se presentarán en el domicilio auditado deberán cumplir tal formalidad, levantándose al efecto el acta parcial correspondiente.

Aunado a lo anterior, conviene destacar que el CFF establece la posibilidad de que las personas que deben efectuar la visita por aparecer en la orden de auditoría, sean sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad

competente, debiendo notificarse mediante oficio al visitado esta sustitución y levantada acta parcial correspondiente, pero desaparece la obligación de notificar la reducción, aún cuando por la seguridad tanto de la autoridad como del contribuyente se puede realizar este supuesto (artículo 43, fracción II, CFF: 2002).

3.6.2 Nombramiento y sustitución de testigos

La designación de los testigos por parte del visitado establecido en el artículo 16 Constitucional y el cual es un requisito formal que debe cumplirse, puesto que al estar enmarcado en un ordenamiento como es la Constitución, debe considerarse como determinante condición de validez de la visita domiciliaria, entendiéndose que al no consignar en el acta de inicio el nombramiento de los testigos de la visita, así como en todos y cada una de las actas que el efecto se levante, la consecuencia lógica sería la invalidez de la diligencia.

Con frecuencia, tanto de parte de los particulares como de las autoridades, la observancia de tal formalidad es vista con poca importancia, debido al desconocimiento de la validez jurídica que representa dentro del procedimiento, puesto que de la interpretación textual del precepto constitucional nos lleva a traducir que los testigos presenciarán únicamente el levantamiento del acta, lo cual en realidad no tendría mayor relevancia, pues serían testigos de un acta jurídica en particular y se estaría al atestiguamiento exclusivamente del acto de levantar el acta de auditoría, es decir que dicho documento se haya formulado es su presencia y que, en último caso, las personas que suscriben dicho documento son efectivamente las que se mencionan en el cuerpo del mismo, situación que indudablemente no fue la que perseguía el legislador al redactar el comentado precepto, siendo el espíritu esencial el que los testigos lo sean desde que se inicia el procedimiento, con la entrega de la orden de visita, hasta la conclusión de la misma, que jurídicamente lo configura, precisamente el levantamiento del acta final, de otra manera, la presencia o ausencia de los testigos sería irrelevante y sin ninguna importancia, pues el presenciar el

describir una serie de hechos y procedimientos de los cuales no se tiene ni la vivencia ni la conciencia de la legalidad de los procedimientos desarrollados y asentados en el documento que no ocupa, no cumple, con el objetivo que persigue el artículo constitucional en comento, siendo que la presencia de los testigos en el procedimiento, los lleva a presenciarlo y atestiguarlo desde el momento de la notificación de la orden de vista, hasta el levantamiento del acta final de visita domiciliaria, incluyendo las actas parciales que tengan que levantarse en el domicilio del sujeto pasivo visitado.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 44, Fracción III establece:

“... III.- Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán de identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

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

También se observara que este artículo contempla la posibilidad de sustituir los testigos nombrados los originalmente, así como el hecho de hacer mención claramente esta situación en el acta que levanten, cuando se den los siguientes supuestos:

- a) Por no comparecer los mismos al lugar donde se este llevando a cabo la visita.
- b) Por ausentarse de dicho lugar antes de que concluya la diligencia.
- c) Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Los cambios de testigos pueden ser múltiples, es decir, no se limitan al reemplazo de los originalmente nombrados al inicio de la auditoría, pero en todos los casos deberá levantarse acta en la que se asentarán con todo detalle las circunstancias de lugar, tiempo y demás particularidades en que ocurrió la sustitución. De otra forma, no podría saberse con certeza si la actuación de los visitadores estuvo asistida siempre de testigos, pues se ignoraría hasta que momento se contó con la presencia de testigos relevados y a partir de cuando se nombró al reemplazante, que evidentemente estaría imposibilitado para prestar testimonio sobre hechos que no le constaran por no haberlos presenciado.

No obstante lo anterior el artículo 46, fracción VI del CFF, permite el levantamiento del acta final de visita cuando los testigos no comparecen a firmar el acta o se niegan a firmarla, lo cual es anticonstitucional, dado que desde el punto de vista de la ley fundamental los visitadores no pueden actuar sin estar asistidos.

Los testigos deberán identificarse preferentemente con credenciales expedidos por la autoridad competente, como son: licencia para conducir, credencial de elector, pasaporte, etc. Consignándose en el acta en forma clara y detallada el documento en el que cada testigo se identificó.

Asimismo, se deberá asentar en el acta, el nombre completo, edad, estado civil, ocupación, nacionalidad, clave del registro federal de contribuyente y domicilio de ambos testigos.

3.6.3 Quienes pueden ser testigos

Las leyes fiscales en cuanto a las visitas domiciliarias exigen para la validez de los actos que estos sean llevados a cabo en presencia de dos testigos, tal y como lo establece en el caso que nos ocupa el CFF en su artículo 44 fracción III, los cuales se deben designar al principio del acto administrativo y estos deben asistir a toda la diligencia y firmar en el acta o actas que para tales efectos se levanten, ese acto esencial, se constituye en sí mismo,

como una garantía constitucional, de gran importancia, ya que su ausencia provocaría la invalidez del acto de visita. Aún cuando en el acta final de la visita fiscal practicada, se diga que se designaron los testigos, no es suficiente tal indicación, hace falta que se haga constar que al inicio de la visita se hizo la designación de testigos, de no hacerse así queda invalidada jurídicamente el acta de la visita en los términos del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

3.6.4 Quiénes no pueden ser testigos

Los testigos por otra parte, deben ser capaces. El artículo 23 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria, establece: La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley, son restricciones a la capacidad de ejercicio que no significan menoscabo a la dignidad de la persona ni a la integridad de la familia; los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes.

3.7 Obligaciones de los visitados sus representantes y terceros

Cumpliendo con los requisitos para dar por comenzada la visita, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación dispone en su primer párrafo, las obligaciones de cooperación del visitado para las autoridades.

De acuerdo con lo que el visitado, su representante legal o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscal 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 que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos 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.

Naturalmente existe el deber de colaboración por parte del visitado, sin embargo pudiéramos prever, como lo prevé la autoridad, que el visitado no obedezca los requerimientos y no permita la presencia de los visitadores en el lugar de la pesquisa, por mencionar sólo algunos de los supuestos oponiéndose a la visita y tratar de que los visitadores no obtengan la información contable o no puedan llevar acabo la verificación de bienes y mercancías. Para tales efectos como marca el tercer párrafo del artículo en comento, la autoridad faculta a los visitadores a obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores.

Veamos ahora exactamente cada uno de los supuestos que motivaran, a los visitadores, para proceder de tal forma de acuerdo a lo mencionado en el artículo 45 del CFF establece:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la vista se niegue a recibir la orden.
- II. Existen sistemas de contabilidad, registro o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coinciden o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividad del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen

las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada, para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

La autoridad con el firme propósito de hacer cumplir los mandatos fiscales, como ya lo mencionamos, prevé que pudieran suceder las situaciones enumeradas anteriormente, y marca como consecuencia de estas la forma en que procederán los visitados, sin embargo, si los visitadores callaren en cualquiera de los supuestos enumerados, dudamos mucho que la simple presencia de los visitadores pueda lograr obtener por sí sola, copias o papeles que refieran a las operaciones contables.

Para tales hechos, los visitadores tendrán que llevar a cabo las medidas de apremio previstas en los artículos 85 y 86 del Código fiscal de la Federación, también podrán solicitar el auxilio de otras autoridades que sean competentes, o denunciar los hechos al Ministerio Público para así poder contar con el auxilio de la fuerza pública.

Por otro lado el texto anterior del artículo 45 del multicitado Código, otorgaba facultades a los visitados para que en caso de que se dicran los supuestos ya

mencionados del artículo en comento, se procediera al secuestro de la contabilidad, siendo totalmente inconstitucional, ni su interpretación jurídica, pueden apoyar tales actos de privación al gobernado. Por lo que se reformo ese párrafo, apoyados en el criterio jurisprudencial expresado por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto repetimos:

*"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 45 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN LA PARTE EN QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES A RECOGER LA CONTABILIDAD PARA EXAMINARLA EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD FISCAL, ES INCONSTITUCIONAL. Las visitas domiciliarias que el artículo 16 constitucional permite efectuar a las autoridades administrativas, deben verificarse únicamente y exclusivamente en el domicilio del visitado y la función del visitador debe limitarse a inspeccionar los papeles y libros que requiera, sin poder susstraerlos del domicilio en que se actúa, puesto que ni del texto de la disposición constitucional, ni de su interpretación jurídica, puede concluirse que dicho precepto autoriza a los visitadores a susstraer la documentación que estimen necesaria. Por tanto, el artículo 45 del Código Fiscal citado, en la parte en que autoriza a los visitadores a recoger la documentación que se inspecciona y llevarla a las oficinas fiscales, viola el artículo 16 Constitucional."*⁶⁵

Es indiscutible, dados los preceptos del artículo 45 en comento, que los visitadores están autorizados para solicitar del visitado la exhibición de la documentación que será objeto de examen; pero de que manera se tendrá que solicitar dicha información, de manera verbal o escrita, por cuestiones de practicas estas solicitudes se hacen de manera verbal, punto de vista que apoya la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que se ha decidido por la legalidad de la misma:

*"VISITAS DOMICILIARIAS. EL VISITADOR QUE LA PRACTIQUE PUEDE SOLICITAR LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE AL VISITADO EN FORMA VERBAL O POR ESCRITO.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación de 1967, los visitadores que se encuentren autorizados para llevar a cabo la visita, pueden solicitar la documentación e información al visitado verbalmente o por escrito, ya que dicho precepto legal establece la obligación al sujeto pasivo visitado de proporcionar y mantener a disposición de los visitadores sus libros de contabilidad y demás documentación contable."*⁶⁶

Este criterio apoya, tanto a la orden verbal, como a la orden escrita, sin embargo, deberían precisarse los hechos de que si la documentación se solicitara de forma verbal, podría ser validada, solo si así se mencionara en el acta que de la diligencia que se levante, ya que la transmisión inmediata de los hechos al acta no es una contingencia

⁶⁵ Amparo en revisión 8559/87

dejada a la voluntad de los visitantes, sino un imperativo constitucional de seguridad jurídica.

De acuerdo a esta solicitud documentación, es el artículo 53 del Código, el que en materia de visitas domiciliarias nos refiere los plazos para la entrega de los mismos mencionando que los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso. Cuando el requerimiento se refiera a cualquier otra documentación, que deba tener en su poder el contribuyente, éste tiene un plazo de seis días, contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifico la solicitud, para su entrega.

Este es un asunto de excepción a la regla general establecido en el artículo 135 del CFF, de acuerdo con el cual, las notificaciones de los actos administrativos surten efecto el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas, encontrando su razón de ser en el que los visitados tienen que mantener a disposición de los visitantes, desde el principio de la visita, los libros y documentos que permitan precisar su situación fiscal; acción que se vería desvirtuada en la medida en que aquellos pudieran contar con mayor plazo para corregir y ocultar irregularidades que tuvieran sus registros y libros contables. Al tema, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia y Administrativa resolvió:

VISITAS DOMICILIARIAS. DOCUMENTACIÓN REQUERIDA DURANTE ELLA. EL PLAZO PARA SU EXHIBICION NO DEBIA COMPUTARSE CONFORME A LAS REGLAS DE NOTIFICACIÓN ESTABLECIDAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 95, fracción III, del Código Fiscal de la Federación de 1967, los contribuyentes tenían obligaciones fiscales y de acuerdo con el preceptuado por el artículo 84, fracción IV, del mismo ordenamiento jurídico, el contribuyente visitado, tenía la obligación de proporcionar y mantener a disposición de los visitantes desde el inicio de la visita hasta su conclusión, sus libros de contabilidad y demás efectos contables. De acuerdo con lo anterior, si el contribuyente estaba obligado a conservar en su domicilio y a proporcionar a los visitantes sus libros, registros y demás efectos contables, no existe motivo alguno para no exhibirlos al visitador, y por lo tanto los plazos que se hubieran concedido los visitantes para que proporcionaran determinada documentación, no deben sujetarse a las reglas de notificación contenidas en el propio Código Fiscal de la Federación, ya que la exhibición de la documentación requerida, debe hacerse al momento en que el visitador le requiere su presentación; consecuentemente, los plazos de uno, dos o tres concedidos para exhibición de la documentación requerida, no

*pueden violar los preceptos legales del Código Fiscal de la Federación que establecen las reglas de notificación.*⁶⁷

3.8 Reglas para el desarrollo de las visitas domiciliarias conforme al artículo 46 del Código Fiscal Federal Vigente.

Los principales actos y hechos que se puedan presentar en el desarrollo de la visita son: la solicitud de documentación, la colocación de sellos y marcas en documentos o bienes del visitado, la sustitución o aumento del personal administrativo, la compulsión con terceros, los papeles de trabajo, el levantamiento de actas, inicial, parcial y final, el aumento o disminución de los plazos de la visita, y la última acta parcial.

El desarrollo de la visita se llevará a cabo, con una serie de actos, que darán origen al levantamiento de actas parciales, donde se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores, estas actas harán prueba de la existencia de tales situaciones. Lo cual detallaremos mas adelante.

Una vez entregada la orden de visita y llevado a cabo los procedimientos de identificación de los visitados y los visitadores, la designación de los testigos, así como la solicitud de documentación referente a la contabilidad de los periodos y contribuciones a revisar, los visitadores podrán, indistintamente, a fin de asegurar la contabilidad correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes en muebles, archiveros u oficinas, donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de deposito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, de acuerdo al artículo 46, párrafo III del Código.

Sin embargo, dicha disposición contempla el daño que puede causar en el visitado el interferir con estos actos de molestia al propio desarrollo de su negocio, previendo que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Marcando para efectos de esta fracción. Que se considerara que no impide la realización de actividades cuando, se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionada con las

⁶⁷ Revisión No. 249/83. Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia y Administrativa.

actividades del mes en curso y los dos anteriores, más aún, si algún documento de los asegurados fuese necesario para el visitado. Éste puede tener acceso al mismo solo en presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

El concepto anterior nos deja la sensación, de que la documentación de propiedad del visitado, a la hora de realizada la vista domiciliaria, a discrecionalidad de las autoridades interventoras, pasa a ser posesión de las mismas, ya que en vez de que el visitador solicite la documentación en estas circunstancias será el visitado el que tenga que solicitarla, y aún no tendrá que motivar su determinación, ya que las autoridades consideran, que no esta sujeta a mayores preceptos consistentes en que, cuando los visitadores estimen llevar a cabo tal medida, así lo expresen, sin que se deje en estado indefenso al visitado, quien en todo tiempo estará en posibilidad legal de solicitar la documentación asegurada.⁶⁸

Existe también la posibilidad de que los visitadores designados para las tareas de verificación, sean sustituidos, disminuidos o aumentados, por la autoridad, sin embargo, estos hechos deben cumplir cabalmente con los requisitos de forma y procedimiento del artículo 38 del Código, así como notificarse al visitado, y tendrá la imperiosa necesidad de asentarse en el acta en que procedan dichos cambios.

De manera que, sólo los visitadores designados en el orden de visita, en los oficios de ampliación, sustitución o reducción de personal, pueden llevar a cabo todos los actos relacionados con la facultad de comprobación, debido a un elemental principio de seguridad jurídica, ninguna persona que no esté autorizada, podrá ejercer ningún acto de molestia al particular, incurriendo en un importante vicio, y con el derecho total del particular a no permitirle el acceso a su domicilio, ni a proporcionar cualquier clase de documentos.

Por otro lado las facultades de inspección por parte de las autoridades no pueden limitarse exclusivamente a los hechos, datos e informes proporcionados por el

⁶⁸Sala Regional de Occidente . Juicio de Nulidad 434/88.- 9 de agosto de 1989

contribuyente visitado, sino emplear todos los medios y los procedimientos de que legalmente puedan hacer uso. Por tal motivo nuestra legislación permite obtener de terceros que hayan tenido relación de negocios con el visitado, la confirmación de los datos conocidos y noticia de datos desconocidos cuando no exista constancia en libros o documentos del sujeto, la confirmación de los datos conocidos y noticia de datos desconocidos cuando no exista constancia en libros o documentos del sujeto pasivo de la inspección, este método de verificación se conoce como compulsas a terceros.

Con estas compulsas se busca obtener pruebas para llegar al conocimiento de la verdadera situación del contribuyente visitado, verificando si ha proporcionado toda la documentación relacionada con sus operaciones, confirmando o desvirtuando los movimientos plasmados o no en su contabilidad. El valor probatorio de los datos obtenidos de terceros, será pleno. Si no es desvirtuado por el contribuyente.

El contribuyente auditado tendrá derecho de audiencia sobre los resultados que las compulsas a terceros arrojen, esto forma parte de sus garantías jurídicas, ya que si son encontrados, por informes o datos proporcionados de terceros, hechos u omisiones que puedan sustituir incumplimiento de las disposiciones fiscales, estos se deben consignar en forma circunstanciada en las actas parciales, teniendo el contribuyente un plazo, de por lo menos, 15 días entre la última acta parcial donde consten los hechos y el acta final, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones señalados por los visitadores.

Con esto podemos concluir que, con base en la garantía jurídica y el derecho de audiencia, el visitado tendrá que ser forzosamente informado de la naturaleza y causa de los datos en su contra, así como de las personas que aporten tales datos, sino los procedimientos con los que fueron recabados, por lo que las prácticas arbitrarias, en las que emplee la fuerza o amenaza, pueden ser alegadas tanto por el visitado como por el compulsado.

3.8.1 Consecuencias de la falta de atención al citatorio

Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; sino lo hicieren, la visita se iniciara con quien se encuentre en el lugar visitado, tal y como lo establece el código en su artículo 44 fracción II.

Pero las consecuencias de su incomparecencia no son las mismas para ambas partes: si quien no comparece es el visitado, la visita se iniciara con quien se encuentre en el lugar; si quien no lo hacen son los visitadores, el citatorio queda sin efectos y deberá volverse a citar al visitado. Debiendo presentarse los visitadores a la hora exacta marcada en el citatorio, ya que de lo contrario, nos encontraríamos ante una violación de tipo constitucional de presentarse los visitadores a una hora diversa a la señalada e iniciar la visita sin la presencia del visitado, toda vez que, el visitado no esta obligado a esperar a los visitadores a una hora diversa a la señalada en el mencionado citatorio.

3.9 Acta de visita, documento primordial de la visita domiciliaria

3.9.1 Concepto de acta

Acta.- Es un documento escrito, acreditativo de un evento o suceso, que se transcribe a papel para su mejor constancia.⁶⁹

3.9.2 Acta en materia fiscal

Podemos definir que el acta es el documento, requisito indispensable que describe de manera circunstanciada, las condiciones de lugar, tiempo, modo, y personas

⁶⁹ PINA, Rafael. DICCIONARIO DE DERECHO. Editorial Porrúa.

involucradas de los hechos acaecidos en los actos jurídicos llevados, es decir, contendrá la narración pormenorizada de los acontecimientos suscitados durante la actuación de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades.

“El acta de visita constituye así un registro sensible, sistemático y ordenado de los hechos que van conformando el desarrollo de aquélla, que se caracteriza por ser un procedimiento continuo, más o menos prolongado, con una serie de hechos en secuencia, que se inicia con la entrega de la orden y se concluye con el cierre del acta de la diligencia, lo que implica la descripción de las cosas en su orden histórico, es decir, la indicación del orden temporal en que las cosas suceden, su distribución en el tiempo, para poder comprobar la fidelidad de los actos que se consignan, pues, sin especificaciones cronológicas, ¿cómo podemos estar seguros del orden en que ocurrieron los acontecimientos, de los días y las horas en que los visitantes desplegaron su actividad, de la localización particular en el tiempo y el espacio de los hechos?.”⁷⁰

La ley es muy clara al mencionar que de toda visita fiscal se levantará una acta en la que se harán constar, en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes. Para tales efectos de lograr un registro sensible, sistemático y ordenado de los hechos que van conformando la visita y tomando en cuenta que este procedimiento se da más o menos en forma prolongada, comenzando con la entrega y se concluye con el cierre de la visita, se han previsto que los mencionados hechos puedan en uno o varios documentos llamados “actas parciales” con las mismas formalidades, a fin de integrar, un documento denominado “acta final” donde encontraremos las conclusiones a las que se hayan llegado.

3.9.3 Validez legal de la acta

Los hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera

⁷⁰ CARTAS, Sosa Rodolfo y otro. Op.cit. pp. 229

de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado. Lo anterior se encuentra establecido en la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal.

Es difícil precisar cuantas actas deben levantarse en el transcurso de una visita, primer acta parcial o acta de inicio; actas parciales en el transcurso de la diligencia y/o última acta parcial y acta final o cierre de la visita.

3.9.4. Papeles de trabajo

Entendemos por papeles de trabajo, al conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e información obtenida en el examen, los resultados que arrojen dichas pruebas y la descripción pormenorizada de las mismas.

Estos papeles de trabajo para ser considerados parte del acta de visita, tendrán que contener los requisitos mínimos que para la validez de las actas de auditoría exige la ley, concretamente en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, ya que imaginemos, que documentos anexos a las actas pudieran ser válidos sin requisitos mínimos a los que deben contener documentos base de la revisión, de las actas referidas.

Así, serán condiciones imperantemente requeridas para los papeles de trabajo puedan considerarse parte del acta de visita; que expresen al lugar, con especificación de domicilio y fecha en que se extiendan, indicando la hora de inicio y término; señalando nombre o nombres de quien o quienes la formulan y en su caso del supervisor; que se consignen los antecedentes de la actuación y se haga constar en forma circunstancial los datos e información que registren provenientes de documentos y que el auditor que los formuló, tuvo a la vista; que se manifieste que los testigos de la visita estuvieron en su levantamiento; que sean firmados por el visitador que los elaboró, los testigos y el visitado y que se deje copia de ellos a la persona con quien se entiende la diligencia.

Por otro lado estos mismos papeles de trabajo pueden ser transcritos en el acta, ya que derivado de esto, el sujeto pasivo de la visita indudablemente tendrá conocimiento de las circunstancias que en ellos se mencionan y así se construirá la base principal de la legalidad y no podrá en ningún momento poner en estado de indefensión al visitado y por lo tanto asegurar su carácter de prueba.

3.10 Actas de la visita domiciliaria

3.10.1 Acta de Inicio

Al inicio de toda visita, en la primer acta parcial se consignará de manera pormenorizada hechos fundamentales para el desarrollo de la misma, como la entrega de la orden al visitado o a su representante legal; la identificación de los visitantes; la designación de testigos, ya sea por el visitado o por la autoridad, y la exhibición de libros de contabilidad y sociales dependiendo las circunstancias del caso.

En el transcurso de la diligencia se levantarán, actas parciales, acentuando hechos como la solicitud y recepción de informes, datos y documentos, la certificación de documentos y señalamiento de documentos, de los que se obtienen copias; colocación de sellos o marcas; extracción de documentos de lugares asegurados; aumento, sustitución o reducción de personal autorizado; ampliación de la visita, compulsas a terceros, o si la visita se realiza en dos o más lugares.

Sin embargo, las autoridades podrán de manera discrecional, levantar el número de actas necesarias sin que exista un mínimo o un máximo, estas serán proporcionales de acuerdo a la circunstancias de los hechos y del tiempo en que se desarrolle la visita.

Estas actas tendrán las mismas formalidades de cualquier acta, llámese inicial o final, podrán ser parciales o complementarias y harán constar hechos, omisiones o

circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita y no se podrán levantar más una vez levantada el acta final, a menos que medie una nueva orden de visita.

Dentro de las actas parciales hechas en el desarrollo de la visita, se conocen los hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, sin embargo no es normal que los visitadores procedan a consignar las irregularidades en dichas actas, aunque lo pueden hacer, por lo que, es en la última parcial donde se hace mención expresa de las circunstancias, de los hechos u omisiones mencionados, en forma clara y detallada, expresando los elementos; datos, informes, documentos, fundamentos, operaciones etc. Precisos e individualizados, no de forma genérica, que permitan al visitado conocerlos para ejercer su garantía de audiencia y en su momento poder desvirtuarlos.

Esto es lo que le da una importancia mayor al acta final, ya que en ella conocerá el visitado los supuestos hechos u omisiones que le pueden fincar el incumplimiento de disposiciones, y a partir de la entrega y conocimiento del contenido por parte del visitado, éste tendrá un plazo de cuando menos de veinte días para poder ejercer su garantía de audiencia, pudiendo presentar documentos, libros, registros, o razonamientos que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. En los casos en que la visita sea para la revisión de dos o más ejercicios, el plazo se ampliará por quince días, siempre y cuando el contribuyente así lo solicite dentro del primer plazo señalado.

Por otra parte, cuando la visita se relacione con las facultades de los artículos 64-A y 65 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, asuntos sobre partes relacionadas, se tendrá un plazo de cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final, pudiéndose ampliar dicho plazo una sola vez, por dos meses más a solicitud del contribuyente

Cumplidos los plazos anteriormente citados, si no se presentan los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste

sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad, se tendrán por consentidos los hechos consignados en la última acta parcial; sin embargo una vez que se haya vencido este, el visitado aún puede presentar los documentos que desvirtúen los hechos u omisiones antes del cierre del acta final.

La última acta parcial servirá solo para efectos de que la autoridad emita las resoluciones que determinen créditos fiscales, de acuerdo a los hechos u omisiones asentadas en ella, esto no implica que el contribuyente no tenga la oportunidad de agregar pruebas a fin de alegar la ilegalidad del crédito fiscal que se haya determinado, en los actos de fiscalización.

3.10.2. Plazo para concluir la visita domiciliaria

De acuerdo al artículo 46-A las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectuó en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

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

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prorroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, los oficios de las prrogas correspondientes. en su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el termino a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal. Siendo común que éstas se hagan en una acta parcial que al efecto se levante.

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo y los plazos de las prrogas que procedan conforme a este artículo, se suspenderán en los casos de:

I.- Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II.- Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice."

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prrogas que procedan de conformidad con este artículo, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

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

Para otro plazo de seis meses, se tendrá que notificar nuevamente al visitado y la prórroga se emitirá por el superior jerárquico de la autoridad fiscal que hayan solicitado la visita, por ejemplo del Administrador Regional de Auditoría Fiscal, pero si en ese lapso el contribuyente cambiara de domicilio, la autoridad que corresponda al nuevo domicilio, será la encargada de expedir dicho oficio.

3.10.3. Levantamiento del acta final

El acta final significa el cierre de la visita, ya que en ésta, en la que consta tal hecho, para lo cual se designarán dos testigos por parte del visitado apercibiéndolo de que si el no los señala o los señalados no aceptan el cargo, la autoridad estará facultada para designarlos; el acta deberá expresar en forma circunstanciada las determinaciones que con base en los documentos, pruebas y razonamientos presentados por el visitado, posteriormente a la última acta parcial, sirvieran o no los hechos u omisiones anteriormente consignados. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado, como parte fundamental de sus garantías jurídicas, ya que las actas se reconocen como documentos idóneos para probar lo acontecido en la visita, pero admiten prueba en contrario.

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

3.10.4 Conclusión de la visita anticipada

Veamos las circunstancias que derivarían en una conclusión anticipada de la visita, de acuerdo al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, que menciona la posibilidad de que el visitado hubiera presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo con los requisitos, que señala el reglamento del Código, caso en el que se deberá levantar acta en la que señale la situación.

La otra posibilidad se dará, en el caso en que por motivo de la visita, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales del artículo 55 del Código en comento.

Cuando las autoridades tengan suficientes elementos para poder apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, en un plazo no mayor de tres meses después de iniciada la visita, se le notificará en acta parcial, que esta en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva de acuerdo al artículo 55 mencionado, otorgándole un plazo de 15 días a partir del día siguiente de notificada el acta parcial, para que corrija su situación fiscal, teniendo el derecho, de solicitar 15 días más de prórroga, y una vez corregida esta situación se dará una copia a los visitantes de la forma de corrección, donde consten los hechos.

En este caso quedará a juicio de la autoridad la opción de dar por terminada anticipadamente la visita o continuarla, para efectos de concluir la visita se deberá de levantar acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal, concluyendo la visita y obligando a la autoridad, si quisiera volver a revisar, a emitir una nueva orden, inclusive en el caso de que las facultades de comprobación serán para el mismo ejercicio. En el caso en que se continúe la visita se deberán mencionar, en el acta final, todas las irregularidades que hubieran encontrado.

Por otro lado, si las autoridades fiscales no levantarán el acta final de la visita dentro de los plazos mencionados, con o sin prórrogas, se daría por concluida en esa fecha la visita, quedando sin efectos la orden, así como todas y cada una de las actuaciones de la autoridad consecuencia de la misma. Pero si el contribuyente durante el plazo para concluir la visita, interpone algún medio de defensa en el país o en el extranjero, el computo del plazo se suspenderá desde la fecha en que el citado medio de defensa se interpuso hasta la fecha que se dicto resolución definitiva del mismo, siendo la única causal de suspensión del plazo.

Si por motivos ajenos a los visitadores, la visita ya no se pudiera llevar a cabo en el domicilio citado, la conclusión y el acta final podrá levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, notificando previamente al visitado, excepto cuando el visitado hubiera desaparecido del domicilio donde se desarrolla la diligencia.

3.10.5 Fin de las visitas, conclusión y consecuencia

Una vez que se ha levantado el acta final y se ha entregado copia de ésta al visitado, se procede a la entrega de los resultados a la autoridad liquidadora a fin de que emitida la resolución que determine créditos fiscales al contribuyente o la confirmación de no habersele encontrado ninguna irregularidad, teniendo la obligación de notificar al visitado dicha resolución, personalmente o por correo certificado, y en caso de que no se encuentre en ese momento citarlo para el día siguiente a para que se presente dentro de los seis días

posteriores a la notificación, en las oficinas de las autoridades fiscales, y con esto se dará por cerrada la visita domiciliaria.

Estas notificaciones deben contener los requisitos mínimos constitucionales, que dictan las leyes de la materia como; constar por escrito, señalar la autoridad que emite, fundar y motivar el acto y en este caso expresar la resolución de que se trate, ostentar firma autógrafa del funcionario competente que la emite, así como el nombre de la persona a quien se dirige y en el caso en que se determinen multas, se deberá fundamentar y motivar concretamente dicha imposición.

Las notificaciones pueden contener resoluciones favorables para el contribuyente, pero cuando en el acta final hubo observaciones e irregularidades las autoridades procederán a emitir la resolución que determinen con el crédito fiscal a cargo del contribuyente, y es aquí donde realmente el visitado conoce en forma el crédito fiscal a su cargo de las contribuciones omitidas, su actualización, recargos y las multas que procedan.

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se haya notificado al contribuyente de acuerdo a lo que establece el artículo 65 del CFF, estas consecuencias crean derechos a favor del fisco y obligaciones para el contribuyente, como propósito principal.

La cantidad absoluta precisa que cuantifica el crédito tributario la encontramos en la notificación de la resolución, que de acuerdo al párrafo anterior, podrá ser requerida por la autoridad mediante procedimiento administrativo de ejecución después de pasado los 45 días de plazo.

Si el contribuyente está de acuerdo con las observaciones hechas desde el acta final de la visita, y antes que se le notifique la resolución correspondiente, podrá corregir en forma total o parcial su situación fiscal, o esperarse a la resolución, tomado en cuenta que si paga dentro de los 45 días previstos como plazo, se la hará una reducción del 20 % sobre las multas a la que haya sido acreedor. También si paga antes de los 45 días se

tendrá la opción de poder hacerlo en forma parcial incluyendo las multas, cubriendo para tales efectos los requisitos y formalidades para pagos en parcialidades que contempla el artículo 66 del CFF.

Si el contribuyente no está de acuerdo con las cantidades consecuencia de las resoluciones fincadas en su contra, aun cuando haya o no presentado la documentación para desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan, antes del cierre del acta final, tendrá medios de defensa para manifestar sus dudas a dichas resoluciones e inconformarse por las mismas, los cuales mencionaremos en nuestro próximo capítulo.

CAPITULO IV

De acuerdo con las Garantías de legalidad y seguridad jurídica que obran en nuestra Carta Magna se desprende la necesidad de que existan procedimientos adecuados a fin de que los actos de la autoridad sean revisados para asegurar que se realicen conforme a las formalidades y preceptos de la materia, por lo que cuando la autoridad viola estos preceptos, lesionando los derechos de los particulares, es necesario que la misma cuente con recursos de control y de defensa contra tales actos de agravio.

Para efectos de lo anterior, ya sea por actos de arbitrariedad de las autoridades fiscales o simplemente por diferencias de criterio de las mismas y el contribuyente, cuando este último considere que la resolución definitiva es ilegal, sea por que los procedimientos no se ajusten a derecho, o las mismas resoluciones contienen vicios de forma o de fondo, podrá inconformarse para hacer valer ese derecho; existen medios de defensa contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, que son el recurso de revocación y el juicio de nulidad.

Por lo que a continuación señalaremos los aspectos más relevantes de estos.

4.1. Generalidades de los Medios de Defensa del Contribuyente Auditado

Para efecto del presente estudio entenderemos por medio de defensa: los instrumentos que la ley establece para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no-aplicación de las disposiciones fiscales y son medios de control sobre los actos de autoridad.

Por lo tanto, a través de los medios de defensa, las resoluciones administrativas o actos de autoridad son revisados para que se realicen conforme a la ley.

Así la resolución administrativa.- Es la forma por medio de la cual la autoridad fiscal da a conocer las decisiones respecto de los actos u omisiones cometidos por el contribuyente, con lo que se define y da certeza a una situación legal o administrativa.

Cabe mencionar, que la resolución administrativa debe reunir los siguientes requisitos:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que la emite.
- Indicar el nombre de la persona a quien se dirige.
- Estar firmada por el funcionario que la emitió.
- Estar fundada y motivada es decir, citar los preceptos legales y precisar los hechos y situaciones que la motiven, además de expresar el propósito de que se trate.
- Señalar la causa legal de la responsabilidad solidaria.

Disposiciones legales en que se fundamentan los medios de defensa:

- En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- En el Código Fiscal de la Federación.
- En las leyes fiscales.
- En el Código Federal de Procedimientos Civiles.
- En la Ley de Amparo.

Los medios de defensa se deben hacer valer a petición de la parte afectada. La Administración Pública debe realizar todos sus actos con apego a las disposiciones legales para no afectar los derechos de los contribuyentes.

Nuestra Constitución establece en sus artículos 14 y 16 las garantías de legalidad y seguridad jurídica. Su cumplimiento hace necesaria la existencia de procedimientos administrativos adecuados que revisen los actos de la autoridad para que se realicen conforme a la ley.

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la Administración, señala la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la Administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, lo que significa que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.

Por lo tanto, el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos como: el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto, y el derecho al fin prescrito por la ley. Así tenemos que cualquier alteración indebida de alguno de estos derechos debe encontrar en la legislación medios eficaces para su restablecimiento.

Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la Administración que permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y alcance de los particulares, que proporcionan a éstos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la ley aplicada o sin la aplicación de la debida. De estos medios de defensa, los que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa genéricamente se denominan recursos administrativos.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 202, fracción VI, señala la improcedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa contra actos que puedan repugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa. Disposición similar existe en la Ley de Amparo, que establece en el artículo 73, fracción XV, que es improcedente el juicio de

garantías contra actos de autoridades distintas de las judiciales, cuando deban ser revisadas de oficio, conforme a la ley que los rija, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a la misma ley se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la propia ley consigna para conceder la suspensión definitiva.

Con motivo del derecho de petición consagrado por el artículo 8, de la Constitución Federal⁷¹, considerado como el más elemental derecho de instancia, se ha desarrollado un vicio entre los particulares para pretender crear recursos administrativos donde legalmente no existen, es decir, no obstante que en ocasiones las leyes no prevén recursos para impugnar los actos o resoluciones definitivos de la Administración, es frecuente que los particulares, animados por el contenido del señalado precepto constitucional, formulen instancias de inconformidad. Ante este problema se ha reconocido la improcedencia de cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa si no está legalmente establecida y, consecuentemente, que no producirá efecto jurídico alguno la interposición, tramitación y resolución de esa instancia.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 116 establece cuáles son los recursos que se pueden interponer en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

En ocasiones resulta dudosa la procedencia del recurso intentado por el particular, es decir, no es fácil dilucidar si en contra de un acto determinado procede o no el recurso intentado. Si el recurso es procedente no habrá problema para el particular; pero si no lo es, habrá formulado una instancia de inconformidad no establecida legalmente para impugnar el acto de que se trate y es posible que con ello pierda su oportunidad de defensa al transcurrir el plazo para acudir a la vía adecuada. Tanto en materia de recurso administrativo, como de juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

y de Juicio de Amparo, se prevé como causa de improcedencia del medio de defensa el consentimiento tácito, entendiéndose por tal, que en contra del acto no se hubiera promovido el medio de defensa dentro del plazo señalado legalmente.

Ante una situación dudosa estimamos que quien debe declarar procedente el recurso y darle el trámite respectivo hasta resolverlo, pues por encima de cualquier consideración formal debe estar la salvaguardia del principio de legalidad, para cuyo fin han sido creados los medios de defensa al alcance de los particulares, entre ellos precisamente los recursos administrativos. Sobre este aspecto, el Poder Judicial Federal ha sustentado la siguiente tesis :

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aún siendo opinable la cuestión las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean pues los recursos, juicios y medio de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculizan la defensa de tales derechos.

Es de suma importancia agotar un recurso administrativo, pues una vez que el interesado formula las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrezca las pruebas pertinentes, el recurso administrativo será una auténtica oportunidad de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración y porque en ocasiones, concretamente si se desea acudir directamente al juicio de amparo después del recurso administrativo, no podrá corregirse ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir dicha resolución. Es decir, el organismo jurisdiccional únicamente limitará su función a determinar si la resolución recaída al recurso se ajusta o no a las disposiciones de la ley, de acuerdo con los elementos de juicio que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser tomado en

⁷¹ Briseño Sierra. *Derecho Procesal Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, pag. 18

consideración en la resolución del recurso, que por negligencia del recurrente no se haya aportado, aún cuando a través de él se demuestre la justicia de su pretensión.

Así encontramos en el artículo 132° del Código Fiscal de la Federación, que dispone "que la resolución del recurso se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; que cuándo uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto; que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso; y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución" .

La ley debe establecer, necesariamente, las formalidades a que debe sujetarse la tramitación del recurso administrativo. Del estudio de los artículos 121, 122, 123, 130, 131 y 133 del Código Fiscal de la Federación se observa que en los recursos administrativos en materia tributaria, las formalidades a que se sujeta el trámite son:

a) Interposición por escrito. Sólo mediante escrito se puede hacer valer un recurso administrativo, por disposición expresa de la ley, lo cual va de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, pues en todo momento habrá certeza absoluta de los términos en que fue planteada la inconformidad.

El escrito respectivo debe señalar el nombre o denominación del recurrente, el domicilio fiscal y en su caso, el domicilio para oír notificaciones, el nombre de la persona autorizada para oír notificaciones, la autoridad a la que se dirige, el propósito de la promoción, cuál es el acto que se impugna, la relación de hechos, la expresión de agravios, el ofrecimiento de pruebas, y los puntos petitorios, es decir, concretamente cuál es la pretensión. Si no se hace alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal

requerirá al promovente para que en el plazo de 5 días los indique y en caso de incumplimiento se tendrá por no presentado el recurso.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha aprobado una forma oficial (formulario) para promover el recurso administrativo y aunque al publicarla señala en la disposición administrativa que es de uso opcional, su empleo es legalmente obligatorio porque así lo dispone el segundo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación al ordenar que las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al escrito en que se interponga el recurso se deben acompañar los siguientes documentos:

1. El documento que acredite la representación legal cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales.

El último párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación indica que cuando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en Derecho, pero esto no será aplicable si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones, precepto que se encuentra relacionado con el artículo 19 del mismo ordenamiento. Con esta disposición el Código Fiscal de la Federación, indebida e injustificadamente, invade un campo que le es totalmente ajeno y que es propio del Derecho Privado y establece una limitación a la libertad de contratación que pugna con los principios establecidos por los Derechos Civil y Mercantil, que también carece de justificación jurídica, pues salvo el mandato judicial, que por su naturaleza y características ya la legislación de profesiones exige que sólo se confiera a licenciados en Derecho, no se observa cuál pueda ser la razón jurídica para que el otorgamiento de un poder general deba recaer únicamente en un licenciado en Derecho si conforme al Derecho Privado, teniendo los contratantes capacidad jurídica para ello, el poderdante puede celebrar el contrato de mandato con la persona de su confianza y

conferirle poder general para que lo represente en todo tipo de asuntos, incluidos, desde luego, los fiscales.

2. El documento en que conste el acto impugnado.

3. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto si el promovente declara bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos se deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

4. Las pruebas documentales que se ofrezcan y el dictamen pericial en su caso. Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuándo ésta sea legalmente posible y para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos. A petición del recurrente, la autoridad fiscal recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Si no se acompaña al escrito del recurso alguno de los documentos indicados, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de 5 días los presente y en caso de que no lo haga, se tendrán por no ofrecidas las pruebas o, si se trata de los otros documentos, se tendrá por no interpuesto el recurso.

Presentación oportuna. El recurso debe interponerse dentro del plazo legalmente establecido, que es de 45 días siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado, el cual es improrrogable.

La presentación del recurso debe ser ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, independientemente de que sea o no ella la que estudie y resuelva el asunto.

Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente, casos en los cuales se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Si el interesado fallece durante el plazo para interponer el recurso, dicho plazo se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

En caso de que un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, el último párrafo del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación dispone que esa autoridad lo turnará a la que sea competente.

Conforme al Código Fiscal de la Federación, en materia de recursos administrativos no hay un período probatorio, pues como ya hemos señalado, al presentar el recurso deben acompañarse al escrito respectivo las pruebas documentales y el dictamen pericial, en su caso, bajo pena, si no se hace, de tener por no ofrecidas las pruebas. Nos parece criticable esta circunstancia, pues se obliga a rendir pruebas sin que el recurso haya sido admitido a trámite y, por lo tanto, sin que se hayan admitido las pruebas ofrecidas. Es decir, en el escrito del recurso se deberían ofrecer las pruebas y luego la autoridad que conociera del asunto debería proveer a su admisión y desahogo.

Una vez integrado el expediente del recurso con todos los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo debe dictar su resolución. Según el artículo

131 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para dictar la resolución y notificarla no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso y el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, pero el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

En la última parte de la disposición antes mencionada observamos que aunque estamos en la fase contenciosa del procedimiento fiscal, como es la propia autoridad administrativa, formal u orgánicamente hablando, la que conoce y resuelve el recurso administrativo, se está aplicando el criterio general en materia tributario de atribuir un significado al silencio de la autoridad administrativa, sólo que a diferencia de la fase oficiosa del procedimiento, donde el silencio se presume resolución negativa, en el recurso administrativo el silencio se presume confirmación del acto impugnado, o sea, una confirmación ficta o presunta.

Del mismo artículo 132° del Código Fiscal de la Federación, se desprende: la resolución debe fundarse en derecho y ocuparse del estudio de la situación planteada y sólo hemos de agregar que se deben estudiar, analizar y valorar todas las pruebas rendidas, de lo que debe hacerse referencia en la resolución, expresando las razones por las que les considera eficaces o ineficaces, según sea el caso.

Así según lo dispuesto por el artículo 133° del Código Fiscal de la Federación, la resolución que ponga fin al recurso podrá desechar el recurso por improcedente; confirmar el acto impugnado; mandar reponer procedimiento administrativo; dejar sin efectos el acto impugnado; notificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la posición del procedimiento, debe cumplirse en un plazo de 4 meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del propio Código Tributario Federal para que se extingan las facultades de actuar de la autoridad fiscal.

4.2. Recurso de revocación

Establece el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación que contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán interponer el recurso de revocación que de acuerdo con los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación este recurso procede contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios; que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley; y que, siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras; por otro lado el artículo 125 del mismo ordenamiento, establece: el interesado puede optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; pero debe intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

No obstante lo anterior, si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo debe hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que esté conociendo del juicio respectivo.

El artículo 126° del Código Fiscal de la Federación establece: los actos contra los cuales no procede el recurso de revocación: "actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargos de terceros", así mismo, los artículos del 127° y 128° establecen otras modalidades en las que se puede interponer el recurso de revocación. Este recurso se hace valer ante la oficina ejecutora y no puede discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en el que se haya determinado el crédito fiscal. Si el recurso se interpone porque el procedimiento no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo pueden hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reacción material, en cuyo caso el recurso puede interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. Si

las violaciones tienen lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se trata de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hace valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

En el caso de que un tercero afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, puede hacer valer el recurso en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

4.3. Juicio de nulidad

En los términos del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación el recurso de nulidad procede en contra de las notificaciones que se hagan en contravención de las disposiciones legales. La interposición del recurso suspende los plazos para el ejercicio tanto de facultades de las autoridades fiscales, como de derechos de los particulares, hasta en tanto no se resuelva el recurso. La declaratoria de la nulidad de la notificación trae como consecuencia la nulidad de las actuaciones hechas con base en la notificación anulada y que tengan relación con ella. Por otro lado, mientras se resuelve el recurso, queda en suspenso el plazo legal para impugnar la resolución de fondo y si ya se ha iniciado juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es improcedente el recurso y la nulidad de la notificación se hace valer mediante la ampliación de la demanda respectiva.

Inicialmente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se estableció con competencia exclusiva sobre materia fiscal, pero mediante diversas reformas se le ha ido ampliando a fin de que esté en posibilidad de conocer de algunos otros asuntos de naturaleza estrictamente administrativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está organizado en una Sala Superior, compuesta de 9 magistrados, y Salas Regionales, compuestas de 3 magistrados. El territorio nacional ha sido dividido en 11 regiones y en cada una de ellas hay una Sala Regional salvo en la región metropolitana, donde hay 6.

Al igual que en el recurso administrativo, el juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, por lo tanto, también es ineficaz para impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, y para que la resolución sea impugnada en juicio debe también reunir las características de ser definitiva, personal y concreta, causar agravio, constar por escrito, salvo los casos de negativa o confirmación ficta y ser nueva. Estas características ya las comentamos en su oportunidad, por lo que nos remitimos a esa exposición, con la única variante de que la resolución definitiva puede ser la que ponga fin a la fase oficiosa o la que resuelva un recurso administrativo; en el primer caso, si el recurso es optativo, en el segundo caso si el recurso es obligatorio o siendo optativo, se eligió agotarlo primero.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa :

I. El demandante. Puede serlo un particular o la autoridad fiscal, en el primer caso para que se pida la nulidad de una resolución que causa agravio y en el segundo porque se pida la nulidad de una resolución favorable a un particular.

II. Los demandados.

a) La autoridad fiscal que dictó la resolución impugnada

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

III. El Titular de la dependencia o entidad de la administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materias de coordinación en ingresos federales.

IV. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Se admite la posibilidad de que se apersona en juicio como coadyuvante de las autoridades administrativas quien tenga interés directo en la modificación o anulación de un acto favorable a un particular o en la confirmación de uno que le es desfavorable. Sin

embargo, no se admite la misma posibilidad del coadyuvante para el particular, no obstante que un tercero puede tener interés directo en que se anule una resolución fiscal, como es el caso de todos aquellos a quienes la ley les atribuye responsabilidad solidaria.

Por otro lado, el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación establece que ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no procede la gestión de negocios, por tanto, quien promueva a nombre de otra persona debe acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación en su caso.

El mismo artículo 200 antes mencionado señala que la representación de los particulares debe otorgarse, como se prevé en el Derecho Civil, en escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante notario, pero además prevé la posibilidad de que esa representación se otorgue en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante los secretarios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, todo ello sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones. Señala también que la representación de las autoridades corresponde a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Este mismo precepto legal dispone que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a licenciado en Derecho que a su nombre reciba notificaciones y quien esté así autorizado podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Igualmente, las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines.

En los términos del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda, lo cual debe hacerse dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado o en que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo si no existe notificación legalmente hecha. Admitida la demanda, se corre traslado de ella al demandado y se le emplaza para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta sus efectos el emplazamiento; cuando alguna autoridad que deba ser

parte en el juicio no es señalada por el actor como demandada, de oficio se le corre traslado de la demanda para que la conteste en el plazo antes señalado. Diez días después de que se haya contestado la demanda y ya se hayan desahogado las pruebas o practicado las diligencias que se hubiesen ordenado y se hayan resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento se notifica a las partes que tienen un plazo de 5 días para que formulen alegatos por escrito y vencido este plazo, se hayan o no se hayan presentado alegatos, se declara cerrada la instrucción y a partir de ese momento y dentro de los 45 días siguientes se debe pronunciar la sentencia, para lo cual dentro de los 30 días siguientes al cierre de la instrucción el magistrado instructor debe formular el proyecto respectivo.

La demanda que se presente debe presentarse según los requisitos exigidos por los artículos 208, 209, 213, 214 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo cabe señalar del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación en la contestación de la demanda no pueden cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada y en caso de resolución negativa ficta (queda comprendida la confirmación ficta del recurso administrativo, la autoridad debe expresar los hechos y el derecho en que se apoya la misma. Este mismo precepto legal prevé que en la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción la autoridad demandada puede allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada según lo dispone el artículo 211 del Código Fiscal de la Federación.

Señala el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación que la demanda debe presentarse directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada y para el caso de que el juicio se promueva ante una Sala incompetente, está previsto el incidente de incompetencia por razón de territorio que como ya hemos visto, es de previo y especial pronunciamiento, a través del cual se precisa cuál es la Sala que debe conocer del juicio, el artículo 218 del Código Fiscal de la Federación que regula el incidente citado no lo dice expresamente, de dicha regulación así se desprende y no existe disposición expresa en otro sentido.

Conforme al Código Fiscal de la Federación hay período probatorio para el desahogo de las pruebas pericial y testimonial, pero no lo hay para el desahogo de la prueba documental, pues, como ya hemos señalado, al escrito de demanda deben acompañarse los documentos que se ofrecen como prueba, bajo pena, si no se hace, de tener por no ofrecidas esas pruebas.

Finalmente, en esta materia de ofrecimiento y rendición de pruebas es conveniente comentar la disposición contenida en el artículo 233 del Código Fiscal de la Federación. Este precepto legal, íntimamente relacionado con la disposición contenida en el artículo 209, segundo párrafo del mencionado Código, prevé en términos generales la obligación de las autoridades o funcionarios de expedir con toda oportunidad las copias de los documentos que les soliciten las partes para que puedan rendirlos como pruebas.

Si la autoridad no cumpliera con la obligación señalada, el propio artículo 233 en comento prevé que la parte interesada puede solicitar al magistrado instructor que requiera a los omisos y si persiste la omisión se prevé que cuando sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquélla y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión tanto en sus características como en su contenido, se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos y si la autoridad no es parte, el magistrado instructor puede hacer valer como medida de apremio la imposición de multas de hasta el monto del equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al trimestre, a los funcionarios omisos.

En su último párrafo, el precepto legal en comentario prevé que cuando se soliciten copias de documentos que no puedan proporcionarse en la práctica administrativa normal, las autoridades podrán solicitar un plazo adicional para hacer las diligencias extraordinarias que el caso amerite y si al cabo de éstas no se localizan, el magistrado instructor podrá considerar que se está en presencia de omisión por causa justificada.

La finalidad que parece advertirse en este artículo 233 es la de garantizar a las partes en juicio la posibilidad de aportar las pruebas documentales que consideren convenientes a sus intereses, sin embargo, del estudio del precepto se observan defectos cuya consecuencia es la ineficacia de la disposición.

En nuestra opinión consideramos que en primer lugar, debe señalarse que el precepto que nos ocupa no prevé sanción alguna para la autoridad omisa, cuando con los documentos cuya copia se le solicitó no se pretenden probar hechos imputados a la propia autoridad, sino hechos relativos a la situación personal de la parte que ofrece la prueba o a sus relaciones con terceros, por ejemplo, declaraciones y avisos presentados por el contribuyente.

En segundo lugar, cabe destacar que la disposición contenida en el último párrafo del artículo 233 crea una situación de inseguridad jurídica al permitir que se tenga por justificada la omisión de la autoridad que no expide las copias de documentos si no pueden proporcionarse en la práctica administrativa normal, ya que no se precisa lo que debe entenderse por práctica administrativa normal, es decir, si se refiere a la capacidad del personal, o a la organización y funcionamiento de la unidad administrativa; o al tiempo laborable; o a la competencia de funcionarios o empleados, etc., o tal vez todo junto o sólo alguno de esos elementos y por otro lado, quién debe calificar el concepto, bastará con que la autoridad a quien se le solicitó la expedición de la copia manifieste la imposibilidad o deberá ser otra superior. Aparentemente bastará con la declaración del funcionario encargado de la unidad administrativa.

En otras palabras, en los términos de esta disposición es legalmente posible privar a las partes de la oportunidad de probar los hechos constitutivos de su acción lo que resulta inadmisibles en un Estado de Derecho.

El desahogo de la prueba pericial, se desahogará según lo dispuesto por el artículo 231 del Código Fiscal de la Federación, así para el desahogo de la prueba testimonial, el artículo 232 del mismo ordenamiento establece que se debe requerir a la parte oferente de

la prueba para que presente a los testigos y si la parte oferente manifiesta no poder presentarlos, el magistrado instructor los debe citar para que comparezcan el día y hora que al efecto señala.

Por lo que una vez cumplimentado lo anterior se dará paso a la sentencia la cual puede pronunciarse por unanimidad o por mayoría de votos, por lo tanto, si el proyecto de magistrado instructor es aprobado por los otros dos magistrados se firma y queda elevado a la categoría de sentencia; cuando la aprobación es por mayoría, el magistrado disidente puede limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o puede formular voto particular razonado para lo cual tiene un plazo de 10 días, transcurrido el termino, si no lo formuló, pierde el derecho de hacerlo y debe devolver el expediente y si no lo devuelve incurre en responsabilidad (el Código no indica el tipo de responsabilidad ni cuál será la sanción); si el proyecto del magistrado instructor no es aceptado por los otros magistrados, el fallo se dicta con los argumentos de la mayoría y el proyecto puede quedar como voto particular.

El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación señala que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se deben fundar en Derecho y deben examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo los magistrados la facultad de invocar hechos notorios. Además, las Salas pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causas de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación de la demanda. Desde luego, no puede haber pronunciamiento de la Sala sino sobre los actos impugnados de manera expresa en la demanda.

Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deben satisfacer el principio de congruencia, es decir, que deben tener un desenvolvimiento lógico y debe haber conformidad de extensión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes (en estricto rigor, este principio es aplicable también para la resolución del

recurso administrativo). Sobre este principio el Poder Judicial Federal ha sostenido la siguiente tesis :

CONGRUENCIA, PRINCIPIO DE. SUS ASPECTOS. EL ARTÍCULO 229 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES EL QUE LO CONTIENE. El principio de congruencia (consistentemente respetado en materia civil), resulta igualmente utilizado y aplicado en todos los procesos judiciales y jurisdiccionales, y en su esencia está referido a que las sentencias deben ser congruentes no sólo consigo mismas sino también con la litis tal y como quedó formulada por medio de los escritos de demanda y contestación. Sostienen los jurisconsultos que hay dos clases de congruencia, la interna y la externa. La primera, que es a la que se refiere el asunto sometido a la consideración de este tribunal, consiste en que la sentencia no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí o con los puntos resolutivos. La congruencia externa exige que la sentencia haga ecuación con los términos de la litis. Ambas congruencias se contemplan en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación al establecer, "Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación; en sus puntos resolutivos expresarán con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca. Causan estado las sentencias que admitan recurso". Luego entonces, las salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación deben observar en toda sentencia el principio de congruencia".

Se prevén como causas de nulidad de una resolución administrativa, según el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación:

1. La incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
2. La omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, que afecte las defensas del particular, inclusive la ausencia de motivación y fundamentación, en su caso.
3. Los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular.
4. El que los hechos que la motivaron no se realizaran, fueran distintos o se apreciaran en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejó de aplicar las debidas.
5. El que la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades.

En cuanto al sentido de la sentencia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, el fallo puede reconocer la validez o declarar la nulidad de la resolución impugnada; si declara la nulidad para determinados efectos, se debe

precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad administrativa debe el fallo, salvo que se trate de facultades discrecionales y si la sentencia obliga a la autoridad administrativa a realizar un determinado acto o a iniciar un procedimiento, debe cumplirse lo ordenado en un plazo de 4 meses, aun cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del propio Código Tributario Federal para que se extingan las facultades de actuar de las autoridades fiscales.

Sobre este último punto, el dispositivo legal mencionado no indica qué sucede, cuál es el efecto jurídico, si la autoridad administrativa no cumple con la sentencia en el plazo de 4 meses. Para nosotros, el efecto es que ya no podrá actuar la autoridad fiscal, pues ya habrá operado el plazo para la extinción de facultades y el plazo de 4 meses que excepcionalmente se concede como prórroga por la ley.

Si dentro del plazo legalmente establecido el magistrado instructor no formula el proyecto de sentencia o la Sala no dicta la sentencia las partes pueden formular ante la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según lo prevé el artículo 240 del Código Fiscal de la Federación, y en este caso de acuerdo al artículo 241 del mismo Código el Presidente del Tribunal solicita al magistrado instructor o al Presidente de la Sala, según sea el caso, un informe, el que se debe rendir en un plazo de 5 o 3 días, respectivamente. Si se considera fundada la excitativa, se concede al magistrado instructor un nuevo plazo que no excederá de 15 días, o a la Sala uno, de 10 días para que formule su proyecto o dicte la sentencia, según sea el caso, y si no se cumple se sustituye al magistrado o a los magistrados renuentes.

A continuación mencionaremos brevemente otros recursos señalados por el Código Fiscal de la Federación, toda vez que nos son materia medular del presente estudio.

Hasta 1946, los fallos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tenían fuerza de cosa juzgada, ya que no admitían recursos, con la única excepción del de queja, para el caso de violación a la jurisprudencia del propio Tribunal; por lo tanto, salvo

la excepción expuesta, los fallos del Tribunal sólo podían ser impugnados por el particular en vía de amparo. En 1946 se expidió la Ley que crea un Recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las Sentencias Dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y, posteriormente, en 1948, la Ley que crea un Recurso de Revisión de las Sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los Juicios de Nulidad promovidos contra las resoluciones de las Autoridades del Gobierno del Distrito Federal antes Departamento del Distrito Federal y con estas dos leyes quedó abierta la oportunidad para el establecimiento de los recursos procesales.

En el actual Código Fiscal de la Federación se prevén los siguientes recursos procesales, según lo dispuesto por sus artículos 242 a 249:

a) Recurso de reclamación, procedente en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admiten o desechan la demanda, la contestación de la demanda o las pruebas; que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio; o que rechacen la intervención de tercero interesado o del coadyuvante.

b) Recurso de revisión, procedente contra las resoluciones de las Salas Regionales que decretan o niegan sobreseimientos y contra las sentencias definitivas de dichas Salas. Este recurso está reservado única y exclusivamente para la autoridad y el particular, nunca puede agotarlo pues el Código Fiscal de la Federación lo priva de legitimación para ello.

De los cuales conocerá el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

4.4. Juicio de amparo

Conforme a la doctrina jurídica mexicana el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la Constitución Política del país. El juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama.

Como no es nuestro propósito hacer un estudio detallado del juicio de amparo, sólo hemos de mencionar cuándo procede el amparo indirecto y cuándo el directo en la materia fiscal.

AMPARO INDIRECTO

En términos generales, el juicio de amparo indirecto en materia fiscal procede:

- a) **Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular.**
- b) **Contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías.**

En este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, habida cuenta que este juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales.

e) **Contra actos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa distintos de la sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir, resoluciones distintas de la sentencia que pone fin y resuelve el asunto, por ejemplo la resolución que desecha una demanda o la que sobresee el juicio.**

AMPARO DIRECTO

El amparo directo en materia fiscal procede contra las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero no siempre fue así ya que por

mucho tiempo, desde la creación del Tribunal, sus sentencias eran consideradas como simples actos administrativos sólo impugnables en amparo indirecto. Esta situación cambió a partir de las reformas que sufrió la Ley de Amparo en 1968, conforme a las cuales las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa quedaron equiparadas a las del Poder Judicial y, por lo tanto, impugnables en amparo directo cuando se considere que hay violación de garantías. En efecto, antes de esta reforma de 1968, la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa era considerada mero acto administrativo y, por lo mismo, sólo impugnable mediante amparo indirecto, pero ahora ya se lo reconoce la misma categoría que a las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, abriéndoles así la vía del amparo directo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante los Tribunales Colegiados.

Según la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación será competente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en juicios de cuantía determinada cuando el interés del negocio exceda de 40 veces el salario mínimo elevado al año, o en juicios que en opinión de la Sala sean de importancia trascendente para los intereses de la Nación cualquiera que sea la cuantía de ellos; y serán competentes los Tribunales Colegiados si el interés del negocio no excede de 40 veces el salario mínimo elevado al año o si es de cuantía indeterminada, salvo si es considerado el asunto de importancia trascendente para los intereses de la Nación por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, puesto que, como hemos dicho, la competente será la Sala mencionada.

Tanto en el amparo directo como en el indirecto en materia fiscal, rige el principio de estricto derecho en el procedimiento.

PRINCIPIO DE ESTRICTO DERECHO.

El principio de estricto derecho que rige el juicio de garantías en materia administrativa y los recursos relacionados con el mismo, imponen la obligación de examinar la resolución impugnada únicamente a la luz de las defensas que esgrima el agraviado, sin estar permitido ir más allá de las mismas, o sea suplir la deficiencia de la

queja. En virtud, si en la resolución recurrida se expresan diversos fundamentos, los agravios deben estar encaminados a desvirtuar cada uno de ellos, *so pena* de resultar inoperante, pues la subsistencia de uno solo de los fundamentos de aquella, constreñirá al tribunal de alzada a su confirmación.

SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO

Al tratar al procedimiento administrativo de ejecución señalamos que la suspensión de dicho procedimiento, o sea, la suspensión de la ejecución de las resoluciones de la autoridad fiscal determinantes de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, durante la tramitación de una impugnación, conforme a las reglas establecidas por el Código Fiscal de la Federación sólo es operante si la impugnación se hace a través de los medios de defensa que el propio Código prevé y regula, es decir, a través de los recursos administrativos o del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero no si la impugnación se hace a través del juicio de amparo y esto es así por la sencilla razón de que el juicio de amparo está establecido y regulado por una ley distinta y específica.

En virtud de lo anterior, la suspensión del acto reclamado en juicio de amparo se rige por las disposiciones de la Ley de Amparo y su procedimiento varía según se trate de un amparo indirecto o de un amparo directo, pero en ambos casos tiene la misma característica de ser, siguiendo las ideas de Burgoa, "una medida cautelar que conserva la materia del amparo porque impide que el acto de autoridad impugnado en la vía constitucional se ejecute o produzca sus efectos o consecuencias en detrimento del quejoso mientras se resuelve ejecutoriamente el juicio de garantías". Este autor nos dice que la suspensión es un acto "creador de una situación de paralización o cesación, temporalmente limitada, de un acto reclamado de carácter positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo o iniciación, desarrollo o consecuencias de dicho acto, a partir de la mencionada paralización o cesación, sin que se invaliden los estados o hechos anteriores a éstas y que el propio acto hubiese provocado".⁷²

⁷² BURGOA, Ignacio. *LAS GARANTIAS INDIVIDUALES*. Editorial Porrúa, S. A., 1998

a) Amparo indirecto. En este caso, la procedencia y requisitos del otorgamiento de la suspensión se rige por lo dispuesto en los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo y no obstante que se satisfagan los requisitos legales, es facultad discrecional del juez de Distrito conceder o negar la suspensión.

b) Amparo directo. En este caso, la suspensión se rige por las disposiciones del Capítulo III del Título Tercero de la Ley de Amparo, pero la regulación resulta insuficiente e imprecisa, pues aunque el artículo 170 de dicha ley dispone que en los juicios de amparo de la competencia de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito en asuntos penales, civiles, administrativos o laborales, la autoridad responsable mandará suspender la ejecución de la sentencia reclamada con arreglo al artículo 107, fracciones X y XI, de la Constitución Federal, sujetándose a las disposiciones del propio Capítulo III del Título Tercero de la Ley de Amparo, resulta que dicho Capítulo en sus demás artículos, del 171 al 176, es omiso en establecer el procedimiento a que debe sujetarse la autoridad responsable para ordenar la suspensión cuando se trata de un asunto administrativo. Por lo tanto, la única regla sobre la suspensión que nos da la Ley de Amparo es la que señala cuál es la autoridad competente para conocer de la suspensión: la autoridad responsable, en este caso, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya sea una Sala Regional o la Sala Superior.

En estas condiciones y puesto que el artículo 170 de la Ley de Amparo exige la observancia de lo dispuesto por las fracciones X y XI del artículo 107 de la Constitución General de la República, consideramos jurídicamente razonable concluir que la autoridad responsable, para ordenar la suspensión en relación con su sentencia reclamada, debe atender a lo previsto por estas disposiciones constitucionales y cuidar que se reúnan las condiciones y garantías que determina la ley y que el agraviado le pida la suspensión. Ignacio Burgoa Orihuela opina que la suspensión debe regirse por lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley de Amparo, aplicado por analogía.

Satisfechos los requisitos legales, la autoridad responsable debe mandar suspender la ejecución de la sentencia reclamada, pero aquí surge el problema de que por la naturaleza

del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sus sentencias son declarativas, ya sea de la validez del acto impugnado o de su nulidad, por lo que carecen de ejecución. Aún en aquellos casos en que la declaratoria de nulidad contiene elementos propios del contencioso de plena jurisdicción, como cuando en una nulidad para efectos señala los términos en los que debe dictarse el nuevo acto; o cuando se anula una resolución que niega el otorgamiento de un estímulo fiscal o la devolución de una cantidad pagada indebidamente, casos en los cuales la sentencia es constitutiva de derechos para el demandante, la sentencia no tiene ejecución y en ningún caso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene potestad o imperio para ejecutar o hacer cumplir sus sentencias, lo que sólo se puede lograr, como es de explorado derecho y sobre lo cual hay abundantes precedentes del Poder Judicial Federal, a través del juicio de amparo.

Sobre la ejecución de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resultan interesantes las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

TRIBUNAL FISCAL, SUSPENSIÓN DE LOS FALLOS DEL. La naturaleza de los fallos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de acuerdo con el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación (actualmente artículos 238 y 239), consiste en que se limitan a declarar la validez o nulidad del acto administrativo, y, por ello, esos fallos no llevan implícito principio de ejecución, por lo cual carece de materia solicitar la suspensión de los mismos.⁷³

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EJECUCIÓN DE SUS SENTENCIAS. Como las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en tratándose de juicios de nulidad, no son constitutivas de derecho, sino únicamente declarativas, no pueden tener ejecución alguna, ya que se limitan a reconocer la validez de la resolución administrativa o declarar su nulidad. En tal virtud, al emitir una Sala del Tribunal Fiscal sentencia reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación."⁷⁴

⁷³ Amparo en revisión 15931/1964. Cía. de Fianzas México, S.A. Noviembre 24 de 1965.

Unanimidad 5 votos. Ponente: Mtro. Jorge Ibarriú.

2a. Ma. Sexta Época, Volumen CI, Tercera Parte, pág. 38.

⁷⁴ Amparo directo 3761/169. Garabet Masmanian Arlutun.

Fallado el 12 de junio de 1970. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Mtro. Carlos del Río Rodríguez. Secretaria: Lic. Fausta Moreno Flores.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1970. Segunda Sala. Pág. 125.

En virtud de lo anterior, consideramos que cuando se trata de sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la suspensión se refiere no a su ejecución, sino a sus efectos, es decir, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 170 de la Ley de Amparo, una vez satisfechos los requisitos legales respectivos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como autoridad responsable, mandará suspender los efectos de su sentencia reclamada hasta que se resuelva el juicio de amparo y consideramos, igualmente, que esta circunstancia debiera estar expresamente prevista y regulada por la Ley de Amparo.

Considerando al Juicio de Amparo como la máxima instancia con la que el gobernado puede hacer que se le restablezcan (en el caso de ser procedente y cumplir con los requisitos que señalamos con anterioridad) aquellas garantías constitucionales que se le hayan conculcado.

CONCLUSIONES

1.- La facultad de comprobación fiscal, es necesaria para verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales, por parte del contribuyente, y de esta manera todos los contribuyentes tienen la obligación de contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa al gasto público, ya que así se mejora el proceso de crecimiento de la economía nacional, por ello antes de aumentar el universo de contribuyentes, o de aumentar las contribuciones, se debe verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.- La visita domiciliaria en materia fiscal es una facultad de comprobación por la cual se investiga mediante los procedimientos señalados por la ley, las irregularidades en que incurren los contribuyentes.

3.- Las garantías de seguridad hacen que la autoridad fiscal al realizar la visita domiciliaria, deba proceder conforme a las reglas jurídicas que regulan sus facultades de actuación.

Esta garantía esta contemplada en su forma básica en el artículo 16 Constitucional y por medio de ella se establecen los requisitos previos a que debe sujetarse al desarrollo de la visita domiciliaria.

4.- Cuando la autoridad fiscal que practica la visita domiciliaria no cumpla con los requisitos legales tendrá por consecuencia que todo lo actuado, deberá de considerarse nulo aun cuando se hayan encontrado contribuciones omitidas. Siempre y cuando se promueve el recurso que procede en su caso.

5.- Todas las ordenes de visita domiciliarias, deberán de constar por escrito; señalar la autoridad que lo emite; estar fundada y motivada expresamente; su propósito; ostentar la firma del funcionario competente; contener el nombre o los nombres de las personas a

las que vaya dirigido; indicar el lugar donde se efectuara la visita, así como nombres de las personas que harán las visitas.

6.- Por lo anterior, la fundamentación y motivación constituyen los principios que debe contener la orden de visita domiciliaria emitido por la autoridad competente. Fundamentar es citar los preceptos de ley aplicables al acto que practica la autoridad fiscal, y la motivación es la manifestación de los razonamientos hechos por la autoridad fiscal que tienen la finalidad de demostrar que el acto del contribuyente se encuentra en la norma prevista en la ley.

7.- En el caso de que la autoridad al emitir una orden de visita domiciliaria mencione como parte de la motivación de la misma que se va a realizar una visita domiciliaria al contribuyente, "Dada la importancia que como contribuyente tiene dentro del marco general de la recaudación fiscal federal", no estimara necesario ampliar las razones de esta selección ya que todos contribuyentes tienen la misma importancia, sin embargo, creemos que para evitar a los móviles de la autoridad, para la elección del contribuyente, si debería por lo menos explicar la metodología que motivo a la elección de tal contribuyente, toda vez que de lo contrario se estaría violando la garantía de seguridad jurídica del contribuyente.

8.- Es necesario que en la visita que se vaya a practicar se especifique clara y analíticamente sobre las contribuciones que se van a revisar, cuando se expresa que la comprobación del cumplimiento es sobre una diversidad de impuestos, sé esta infringiendo lo dispuesto en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal Federación.

La facultad de comprobación de la visita domiciliaria, se encuentra contemplada en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la cual se define; como la acción llevada a cabo por el personal de la autoridad fiscal, por medio de una función administrativa, señalada en el citado cuerpo de la ley con la cual se verifica el cabal cumplimiento de los contribuyentes o terceros vinculado a la relación jurídica fiscal, con el propósito de lograr un adecuado control y vigilancia.

9- Para que cualquier acto de la autoridad sea legítimo, debe seguir y apegarse a las formalidades prescritas en la Constitución, ya que si actúan fuera de este marco legal estarán realizando actos viciados de incompetencia y violatorios del citado precepto Constitucional.

10.- Los visitadores se tendrán que identificar con un documento oficial, como quiera que este se denomine, con los datos mínimos para que se permita su completa identificación.

11.- Si al presentarse los visitadores no estuviera el visitado, dejaran citatorio, pudiendo, en el momento de dejarlo, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado. Esto trasgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición.

12.- La importancia de que se sigan las formalidades del procedimiento, es la de asegurar al particular seguridad jurídica, ya que imaginemos que las visitas quedaran libradas a discreción de los visitadores, y que con su sólo dicho, pudieran construir pruebas y presunciones que les favorezcan como autoridades, mediante diligencias llevadas unilateralmente y sin control alguno, siendo que la visita domiciliar es un acto en donde el visitado y el visitador interactúan, ya que la falta de alguna de las partes daría como consecuencia la imposibilidad de poder llevar a cabo dicha diligencia de comprobación fiscal.

13.- De conformidad con lo dispuesto en la Constitución todo gobernado goza de las garantías de audiencia y de seguridad jurídica frente a la actuación del poder público. Tratándose de las visitas domiciliarias, las garantías de seguridad jurídica deberían ser más intensas y específicas.

14.- Podemos concluir que con base en la garantía jurídica y el derecho de audiencia, el visitado, tendrá que ser forzosamente informado de la naturaleza y causa de los datos en su contra.

La constitución es la norma, su inviolabilidad significa que no existe ningún acto que puede desconocer o modificar fundamental su imperactividad.

15.- La polémica existencia del Servicio de Administración Tributaria como órgano administrativo desconcentrado en el que se delegan facultades y atribuciones por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, esta debidamente fundamentado en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sin embargo su creación no ha aportado a la administración publica nada novedoso.

PROPUESTAS

1.- La orden de visita domiciliaria no puede ni debe sujetarse a las formalidades de una orden de cateo y/o orden de aprehensión, tal y como lo marca el artículo 16 de nuestra Carta Magna, toda vez, que mientras en el primer supuesto, estas son el resultado de una investigación previa en la que se tiene la presunción de que se ha cometido un ilícito penal, mientras en el segundo supuesto la investigación se inicia con la misma visita en el domicilio del contribuyente y no se tiene la certeza de que esta cometiendo algún tipo de ilícito sino hasta la conclusión de la visita domiciliaria, pues mientras su desarrollo se trata meramente de un acto administrativo y no de un acto jurisdiccional como son las ordenes de cateo y aprehensión, es necesario dar a cada acto en estricto derecho, la particularidad que por su trascendencia jurídica merece.

2.- Hecho el razonamiento anterior, es evidente que se violentan las garantías individuales del gobernado en el momento en que la visita de las autoridades fiscales se traduce en un acto de molestia, toda vez que hasta el término de la visita se tendrá conocimiento si el contribuyente está cometiendo un ilícito penal, es decir, si está o no defraudando al fisco.

3.- Cabe enfatizar en el artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación, el cual faculta a las autoridades fiscales a que se proceda al aseguramiento de la contabilidad, cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio de la diligencia, siendo esto totalmente violatoria de garantías, toda vez que sólo el resultado de la visita domiciliaria, podrá arrojar la información para que la autoridad fiscal tenga la certidumbre, si el contribuyente está o no cumpliendo con sus obligaciones fiscales, aunado a lo anterior en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, si bien expresa que queda prohibido el secuestro o aseguramiento de la contabilidad tampoco lo tutela.

Así mismo, el precepto en comento faculta a las autoridades para elaborar una relación de los sistemas, libros y registros que integran la contabilidad de los contribuyentes antes del inicio de una visita domiciliaria, aún en ausencia del visitado o su representante, mediante la simple entrega del citatorio correspondiente, siendo que un simple citatorio no cumple con las formalidades requeridas para este acto, ya que no se han acatado las disposiciones constitucionales como es la entrega de mandamiento escrito de la autoridad en que se funde y motive la acción siendo evidente que la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación transgrede notablemente lo establecido en el artículo 16 constitucional, pues permite a la autoridad fiscal empezar la visita domiciliaria sin cumplir con las formalidades prescritas en la constitución, más aún que el citado precepto permita la entrega del dicho citatorio con la persona que se encuentra en el lugar en donde se deberá llevar a cabo la visita, que por supuesto, no se trata de la persona idónea para realizar esta, por ende no será la persona a quien se le estén violando sus garantías individuales, quedando totalmente soslayada su garantías de audiencia, como la de seguridad jurídica.

4.- Por otra parte, nos encontramos ante el artículo 44, fracción III, mismo que alude a que los visitadores que intervengan deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, no siendo expreso en el sentido de que la identificación de los visitadores deberá ser pormenorizada, datos que es menester queden asentados en el acta correspondiente, dando a conocer al visitado las cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia de quienes interviene en dicha diligencia, dado que ello tiende a proteger las garantías individuales del visitado, porque de estas se puede derivar una posibilidad de afectación y sus intereses jurídicos, así, si la identificación del visitador es un hecho realizado en la diligencia respectiva se de hacer constar, con toda precisión, los pormenores de ella, a fin de que el visitado tenga todas las oportunidades de defensa que la ley le otorga, solo así puede cumplirse la intención del artículo 16 constitucional que exige en los casos de visita domiciliaria la autoridad administrativa se sujete a las formalidades prescritas para los cateos, formalidades que en la parte final del primer párrafo del propio texto constitucional, incluye la obligación de que se levante un acta circunstanciada, es decir, en la que se pormenoricen las

circunstancias surgidas durante la practica de la visita, entre cuyas circunstancias se encuentran obviamente la identificación, por lo que nuevamente se concluye que para acatar el mandamiento constitucional deben hacerse constar por escrito los pormenores de los documentos identificatorios.

Por lo que considero que los citados artículos, tienen trascendencia jurídica en el presente estudio en el momento en que su inexacta aplicación, trasgrede las garantías individuales que tutela nuestra Carta Magna, o en su caso cuando las leyes reglamentarias están por encima de esta, soslayando las garantías individuales del gobernado, en el caso que nos ocupa del visitado en la practica de la visita domiciliaria, por lo que no debemos olvidar que ninguna ley reglamentaria, puede, ni debe de estar por encima de los derechos fundamentales del hombre concentrados en nuestra Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, por lo que al detectar estas irregularidades que en su momento no previo el legislador, no se debe dudar en realizar las reformas necesarias en las leyes que así lo ameriten, a efecto de adecuar nuestro marco jurídico, tendientes a proteger las estas garantías.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrijoa Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Edt., Themis S. A. de C. V. México, 1999.
- Briceño Sierra, *Derecho Procesal Mexicano*. Edit. Porrúa, México , 1998.
- Burgoa, Orihucla Ignacio, *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1999.
- Cárdenas Elizondo, Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*. Edt., Porrúa S.A. de C. V. México, 1997.
- Carrasco Iriarte , Hugo. *Lecciones de practica contenciosa en materia fiscal*. Edt., Themis S. A. de C. V. México, 1998.
- Carrasco Iriarte , Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Edt., Oxford University Press. México, 1998
- Cartas Rodolfo y Graciela Ayala Vallejo. *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*. Ed Themis, México 1997.
- Cueva de la, Arturo. *Derecho Fiscal*. Ed.. Porrúa S. A. de C. V. México, 1994.
- Delgadillo, Luis H, *Principios de Derecho Tributario*. Edit. Pac México, 1986.
- Esquivel Vázquez, Gustavo A.. *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*. Edt., Porrúa S. A. de C. V. México, 1998.
- Flores, Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas*. Edit. Porrúa, México, 1995.
- Garza de la, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México 1997.
- Garza, Servando J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, 1999.
- Griziotti, Benvenuto, *Principio de la Ciencia de la Finanzas*. Editorial Roque Depalma. Editor Buenos Aires, 1969.
- Martínez Bahena, José Luis. *Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria*. Edt., Sisita. México, 1994.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Edt., Porrúa S. A. de C. V. México, 1998.

Lucero Espinosa , Manuel . *Teoría y Práctica Del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*. Edt., Porrúa S. A. de C. V. México, 1998.

Margáin Manautou, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*. Edt., Porrúa S. A. de C. V. México, 1998.

Martínez, Pinson Cavero, José, Derecho Constitucional. UNAM.

Orrante Arrellano, Fernando A. . *Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*. Edt., Porrúa S. A. de C. V. México, 1998.

Pugliese, Mario Instituciones del Derecho Financiero, Editotrial Porrúa, S.A. de C.V. México 1979.

Sánchez Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. Edt., Pac S. A. de C. V. México, 1999.

Ramírez Graciano, Jorge A, *Impuestos para todos*. Edit. Harla México, 1994

Rodríguez Lobato Raúl *Derecho Fiscal* Ed.. Harla, México. 1998)

Leyes

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Código Civil para el Distrito Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Reglamento Interior del Código Fiscal de la Federación

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria