

00721
391



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA
DOMICILIARIA COMO PROCEDIMIENTO DE
CONTROL Y FISCALIZACIÓN"**

TESIS PROFESIONAL
Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
JORGE LUIS HEREDIA CORTÉS

Asesor:
Lic. Gabriel Pérez Guerrero



Noviembre 2003

II



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.

PAGINACIÓN

DISCONTINUA

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**

Esta tesis esta dedicada:

A mis padres por su amor, apoyo, compañía y comprensión y por enseñarme el verdadero significado de la responsabilidad, gracias por ser el motor de mi vida.

Esto es fruto de su calidad de ser padres, los amo y todos los logros obtenidos son suyos también.

A dios, por permitirme realizar mis sueños en compañía de mis seres queridos.

A mis hermanos:

Rubi Carolina Heredia Cortés, y;

Luis Alberto Heredia Cortés.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por estar siempre cerca de mi, en verdad los amo.

A alguien muy especial que siempre ha estado allí y que me motiva a lograr lo que hasta el momento he obtenido, gracias por ser mi inspiración. Erika Verónica Torres Herrera.

A:

Lic. Gabriel Pérez Guerrero.....Gracias por concederme el tiempo necesario para la culminación del presente trabajo.

Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles.

A mi alma mater, que me acogió y enseñó no solo el verdadero sentido de mi profesión, sino una forma de vida que perdurará para siempre.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA COMO PROCEDIMIENTO DE CONTROL Y FISCALIZACIÓN

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	VII
--------------------------	------------

CAPITULO I. LA RELACIÓN JURIDICO-TRIBUTARIA

1.1 EL MARCO HISTÓRICO DEL TRIBUTO.....	1
1.2 LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA.....	4
1.3 LOS PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.....	9
a) Principio de Justicia.....	9
b) Principio de Certidumbre.....	10
I. Sujetos Pasivo.....	13
II. Sujeto Pasivo Contribuyente o por Deuda Propia.....	17
III. Sujetos Pasivos por Deuda Ajena.....	18
IV. Sujetos Pasivos con Responsabilidad Sustituta o Subsidiaria.....	19
V. Sujeto Pasivo por Solidaridad.....	22
VI. Sujeto Pasivo por Responsabilidad Objetiva.....	26
VII. Sujetos Activos.....	27
VIII. El Gasto Público.....	34
IX. La Proporcionalidad y Equidad.....	35
X. Objeto de la Contribución.....	38
XI. La Base.....	43
XII. La Tasa.....	43
XIII. Época de Pago.....	45
XIV. Sanciones Aplicables.....	46
• Gastos de Ejecución.....	46
• Recargos.....	48
• Actualización.....	49

• Multas.....	50
• La Indemnización a que se refiere el Séptimo Párrafo del artículo 21 de este Código.....	55
c) Principio de Comodidad.....	56
d) Principio de Economía.....	56
1.4 TEORÍA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS.....	57
1.4.1 Como una Relación de Poder.....	62
1.4.2 El Tributo Como una Relación Jurídica Obligacional.....	64
1.5 DE LAS OBLIGACIONES EN GENERAL.....	69
1.6 LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL.....	77

CAPITULO II. LA VISITA DOMICILIARIA Y SU MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

2.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	81
2.1.1 El Mandamiento Escrito.....	85
2.1.2 Competencia de la Autoridad que dicta el Mandamiento Escrito.....	89
2.1.3 Fundamentación y Motivación.....	93
2.1.4 Señalar la Autoridad que emitió el Acto.....	97
2.1.5 Deberá expresar el objeto o propósito de la orden.....	98
2.1.6 Deberá contener la Firma Autógrafa del Funcionario que la Emite.....	103
2.1.7 Deberá expresar el Nombre de la Persona respecto de la cual se ordena la Visita o los Datos necesarios para su identificación.....	106
2.1.8 Deberá Señalarse el Lugar o Lugares donde deba llevarse a cabo la Práctica de la Visita Domiciliaria.....	111
2.1.9 Deberá consignar el nombre de o de las personas que deban efectuar la visita.....	116
2.2 CAUSAS DE ORIGEN DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	120

2.2.1	Por Programación Normal.....	120
2.2.2	Por compulsas.....	121
2.2.3	Por denuncias.....	121
2.2.4	Por la Supervisión y Análisis de los avisos e informes presentados a la autoridad.....	122

CAPITULO III. DEL DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA

3.1	ASPECTOS GENERALES.....	123
3.2	NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN.....	128
3.2.1	El Citatorio.....	132
3.2.2	Efectos Producidos por la falta de atención al citatorio.....	146
3.3	INICIO DE LA VISITA EN EL DOMICILIO DEL VISITADO.....	151
3.3.1	Los visitadores y su identificación ante el visitado.....	151
3.4	LOS TESTIGOS Y SU DESIGNACIÓN.....	160
3.4.1	La Designación de los Testigos.....	167
3.4.2	La Sustitución de los Testigos.....	170
3.5	DEBERES A LOS QUE ATENDERÁ EL VISITADO FRENTE A LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	172
3.6	EL ASEGURAMIENTO DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD DEL VISITADO.....	175
3.7	LA COMPULSA CON TERCEROS.....	178
3.8	LA IMPORTANCIA DE LA CIRCUNSTANCIACIÓN Y LAS ACTAS PARCIALES..	184
3.8.1	El Valor de la Circunstanciación.....	191

3.9	LAS ACTAS QUE SE DEBERÁN LEVANTAR EN LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	194
3.9.1	El Acta de Inicio, Parciales y Acta Final.....	194
3.9.2	El Acta de Inicio.....	196
3.9.3	Las Actas Parciales.....	198
3.9.4	La Ultima Acta Parcial.....	209
3.9.5	Las Actas Complementarias.....	211
3.9.6	El Acta Final y la Conclusión de la Visita Domiciliaria.....	212
3.4	CONCLUSIONES.....	215
3.5	BIBLIOGRAFÍA.....	222

INTRODUCCIÓN

No cabe duda que nuestra economía depende en gran medida de lo que suceda con el mercado de nuestros vecinos del norte, un hecho reciente que lo comprueba, es el acontecido en la ciudad de Nueva York el 11 septiembre del 2001, en el cual la economía estadounidense cayó en recesión y con ella la mexicana y la de gran parte del mundo, sosteniéndose la nuestra en gran medida, de los excedentes provenientes de la venta del petróleo.

Lo cierto es que la Política Fiscal interna, ante la imposibilidad de depender de la volatilidad en los precios del petróleo y al ser los empréstitos una carpeta casi cerrada para el país, la recaudación impositiva se vislumbra como la alternativa que dará certeza económica a las finanzas públicas mexicanas. Así lo fue para las naciones devastadas por la Segunda Guerra Mundial, Alemania, Italia y Japón, las cuales basaron su desarrollo económico en el incremento a la producción y en el consumo interno con una casi nula inflación, pero sobre todo a la disciplina fiscal, ya que su gasto público se basó aproximadamente en el 90% de la percepción proveniente de la recaudación impositiva.

Es así que la política fiscal adoptada desde el año de 1998 y hasta la fecha, es que uno de cada diez contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes será auditado, lo cual se traduce, en que tal y como siempre, solo estas medidas van dirigidas a contribuyentes cautivos, no siendo así al comercio informal y dejando fuera con ello la ampliación de la base de contribuyentes. Por lo cual al ser la recaudación impositiva una carga que soportan los contribuyentes cautivos al pago de las contribuciones y que sostiene un aparato gubernamental insuficiente y obsoleto, que además en su procedimiento de auditoría, los funcionarios de la autoridad competente, cometen en la mayoría de las ocasiones ilegalidades y vicios en su práctica, se hace imperativo conocer cuales son las formalidades de la visita domiciliaria, a las que la autoridad hacendaria deberá dar cumplimiento.

A mayor abundamiento, al ser las contribuciones una carga para el contribuyente cautivo y por lo tanto fuente de recursos para que el gobierno cumpla con el fin para el que fue creado, que es el de proveer a los integrantes de la colectividad la satisfacción de sus necesidades, ésta, la visita domiciliaria, no debe constituirse como un procedimiento violatorio de las garantías individuales y de sus ordenamientos secundarios, ni mucho menos una práctica como recientemente se le ha denominado de "Terrorismo Fiscal", ya que las autoridades hacendarias en su afán de recaudar, cometen en repetidas ocasiones daños y perjuicios, en la mayoría de las ocasiones de imposible reparación, violando así las garantías individuales de los visitados.

Por lo anterior, esta obra tiene la intención de dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios, terceros relacionados y en si quien con ella se beneficie, las formalidades consignadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la leyes secundarias que de ella emanan, realizando un análisis exhaustivo de dichas formalidades, complementado con los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con la intención de que los sujetos mencionados, al conocer de una manera más amplia y actualizada el tema sustentado, puedan advertir alguna ilegalidad en el procedimiento de la visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal y de los funcionarios públicos que en ella participan, es decir, detallar de una manera concisa, cuales son las formalidades que deberá observar la autoridad fiscal competente al llevarla a cabo y el ámbito que comprende su facultad, analizando igualmente de donde nace la obligación de tributar y la facultad del estado para exigir su cumplimiento.

Un aspecto que resulta de gran relevancia, es que dicha práctica se traducirá en alguna de las consecuencias que a continuación se indican:

- A) Que la autoridad determine el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios legales;
- B) Que el contribuyente se autocorrija y solicite el pago en parcialidades de la cantidad determinada que no pago en su oportunidad;
- C) Que derivado de la visita la autoridad fiscal compruebe la comisión de algún delito fiscal y presenta la querrela contra el contribuyente, y;
- D) Que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones fiscales.

Los primeros tres efectos referidos, tendrán consecuencias que afectaran el patrimonio o incluso la libertad del contribuyente, de ahí la justificación y necesidad de elaborar la presente obra y también de ahí la trascendencia e importancia de conocer, saber y manejar la práctica de la visita domiciliaria, para así lograr la tranquilidad del contribuyente, responsables solidarios, terceros relacionados y en si a todos los que de alguna manera se encuentren afectados en sus intereses por la practica de la visita domiciliaria de carácter fiscal.

Jorge Luis Heredia Cortés

Ciudad de México, Distrito Federal, noviembre del 2002

CAPITULO I.- LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

1.1 MARCO HISTÓRICO DEL TRIBUTO

Muchos han sido los estudios realizados por diversos tratadistas inmersos en el extenso campo del derecho tributario, los cuales han abordado el estudio del presente fenómeno en sus distintas acepciones, coincidiendo gran parte de ellos, en que el tributo nace desde el momento en que los individuos deciden agruparse y por lo tanto someterse a quien figura dentro de dicha estructura como el ente supremo, revestido de poder público soberano y connatural.

Una institución que sin lugar a dudas ha jugado un papel preponderante, no solo frente al fenómeno del tributo, sino en la vida y conciencia del ser humano, inclusive en la actualidad, lo ha sido la religión, entendida esta en su más amplia acepción, es decir, la creencia en un ente o entes divinos, ya que se arguye que en las comunidades antiguas de la humanidad, la defraudación del tributo era casi nula, ya que se les amenazaba a los individuos sujetos a su pago, que en caso de no cumplir con el mismo, caerían sobre ellos enfermedades y tragedias.

Federico Engels refirió, al abordar el tema de los tributos, que las "gens" no los conocieron, sin embargo expone; "El tributo de respeto se paga libre y espontáneamente a los investidos con el poder en las "gens".....el príncipe más poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización puede envidiar al menor jefe "gentil", el respeto espontáneo y universal que se le profesaba....."**1**.

Las primeras leyes tributarias auténticas, se dieron en las antiguas civilizaciones de Egipto, China, y el territorio comprendido entre el eufrates y el tigris, textos de hace aproximadamente 5,000 años, en escritura cuneiforme advierten que "se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos hay que temblar",

1.- Engels Federico, El origen de la familia, la Propiedad Privada y el estado, en relación con las investigaciones de L.H. Morgan, Moscú, 4ª edición, Eds. Lenguas Extranjeras, Pág. 173.

con lo que queda al descubierto el poder no solo físico sino moral que ejercían estos funcionarios en contra del causante del tributo, siendo tan antiguo el relato de la reforma tributaria hallado en las ruinas de la capital sumeria de Lagash, que sorprende que su vigencia haya sido muy acotada.

Al respecto Salomón, el gran Rey Bíblico, necesitó miles de brazos para abatir los cedros del Líbano, los cuales se destinaron para la edificación de sus palacios. El rey Minos en Creta vio florecer una gran cultura la cual recibió tributos en forma de seres humanos, posteriormente los griegos crearon la figura del minotauro el cual, según esta mitología, acechaba en la fortaleza del laberinto de Knossos que según dicho relato se alimentaba con mancebos y doncellas.

Remontándonos a las primeras civilizaciones egipcias, nos damos cuenta que dentro de su estructura financiera se encontraba la recaudación de los tributos, los cuales eran destinados al faraón, creándose de esta manera la forma más antigua de tributar "El trabajo personal", la cual dejó sus vestigios con la construcción de las pirámides de Ghiza, particularmente la del faraón "Keops", la cual, según la historia con una antigüedad de 2500 años antes de Cristo, para la cual según historiadores requirió más de 100,000 seres humanos en su edificación, gran parte de ellos cautivos obligados al pago de algún tributo, por ejemplo el de resultar vencido en las justas entre los pueblos.

Este pueblo egipcio, aportó al mundo, además de conocimientos extraordinarios sobre la arquitectura, la astrología y la medicina, una organización en el aspecto financiero, tal es el caso que los egipcios, ya tenían un sistema de control de declaraciones sobre frutos y animales, operando al respecto con recibos de cobros de tributos, estos consistían en piezas de cerámica. Inclusive, la historia hace referencia a que en el manejo de las guerras, como la forma de dominar a los pueblos, se derivó, que los vencedores de la lucha, una vez concluida la batalla, obligaban a los venidos, a edificar grandes construcciones o monumentos, la cual era tomada como un tributo por resultar vencedores en la justa.

Resultaría egoísta, si se abordara solo a la civilización de los egipcios para explicarnos a los tributos en la actualidad, ya que al paso de la historia en cuanto a los tributos se refiere, el pueblo azteca aportó grandes conocimientos respecto del fenómeno que nos ocupa, ya que se ha dejado asentado por los historiadores, antropólogos y arqueólogos, de las mas amplias latitudes, que el pueblo azteca determinó la gran importancia de la recaudación de los tributos, por lo cual establecieron un sistema a través de los denominados "calpixquis" quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una de las manos una vara y un abanico. La cultura azteca, puede incluso atribuirsele que marcó la pauta para lo que en la actualidad se le ha denominado impuestos ordinarios y extraordinarios, pues los aztecas manejaron los impuestos llamados normales y también los impuestos de guerra o para celebridades religiosas, con un sistema peculiar, ya que básicamente sus tributos fueron pagados en especie, para posteriormente ser canjeados por monedas con la llegada de los españoles.

El soberano azteca no solo debía cumplir con la obligación de entregar águilas, cigarras, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino cubrir anualmente cierto numero de mancebos a los que por motivos religiosos en forma solemne se les arrancaba el corazón. De acuerdo a los códices del Rey Azcapotzalco solicitó a los aztecas, además de una balsa sembrada con flores y frutos, una garza y un pato echado sobre sus huevos de modo que al recibirlos estuvieran picando su cascara.

Cabe hacer mención que el tributo en el pueblo azteca, que se pagaba de inicio en especie, cambio su mecánica el cual pasó a cobrarse en monedas por los españoles.

Al respecto se dice que en la misma época, los Incas del Perú tenían un funcionamiento mayormente organizado, este sistema hacia que las clases populares poseían lo mas mínimo de lo que percibían por su trabajo, ya que todo lo remunerado pertenecía al Dios-Rey, quien como pago de dicha obligación le proporcionaba lo necesario para su subsistencia, en este-

pueblo Inca es donde aparecen los considerados como primeros asesores fiscales denominados (quipo-camayos).

En referencia a la cultura china, el impuesto aparece en el momento en que varias de sus personalidades más notables de la filosofía oriental, como lo fue Confucio, participó en la Hacienda del príncipe Dschau como inspector, en el año de 531 A.C., Por otro lado también Lao-Tse, hace alguna referencia a la cuestión tributaria, lo cual se deriva de lo aducido por esta figura tan trascendental para la cultura china. "Un pueblo no puede dirigirse bien, cuando es agobiado por las excesivas cargas", alusión que claramente fue en referencia a las cargas tributarias.

Por lo que respecta a los impuestos internacionales en la antigüedad, según lo expuesto por Porras y López "Los pueblos antiguos en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como un signo de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores, sobre los vencidos" "El imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma"².

El hecho de quienes eran considerados ciudadanos romanos en este imperio, quedaron exentos de no pagar tributos, ya que los pueblos subyugados pagaron por ellos.

1.2. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA

Se destaca respecto al sistemas tributario que impero en gran parte de la edad media, la constitución de un sistema anárquico, arbitrario, injusto, llegando a ser una práctica inhumana y humillante. Sin embargo Colbert, ministro de finanzas del "Rey Sol", determino que un sistema fiscal debería ser tan sencillamente organizado que todos lo pudieran entender y pocos dirigir.

2.- Porras y López, Armando, **Derecho Fiscal, Aspecto Jurídico-Contable**, México, 1967, Edit. Textos Universitarios, Primera Edición, 1967, 330 Pág.

Sobre el particular se coincide que muchas de las contribuciones actuales tuvieron su origen primigenio en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales, lógicamente con las variantes que le fueron imprimiendo las épocas posteriores, como el avance técnico del derecho fiscal y el derecho financiero.

Durante estos siglos los vasallos y los siervos tenían como obligaciones, en primer lugar, la prestación de servicios personales y otra meramente económica de las cuales unas constituían el pago en dinero y otras más en especie.

Entre las personales, de acuerdo a lo aducido por Ernesto Flores Zavala, se encontraba la del servicio militar, consistente en acompañar al señor a la guerra, obligación que con el paso del tiempo fue siendo acotada, ello, debido a la costumbre pues ya en el siglo XIII esta obligación consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región y por un término de cuarenta días. Otra obligación del vasallo, era permanecer de guardia en el castillo del señor y la de dar alojamiento en su casa a los visitantes del señor.

Estos servicios de carácter personal fueron erosionándose al paso del tiempo, por lo que más tarde fueron prestaciones en dinero, originándose así el pago de los impuestos.

A este respecto se puede anotar que estos servicios personales consistieron en voz de Ernesto Flores Zavala, en participaciones en los productos de la tierra, obteniendo así el señor, gavillas de trigo, de avena, de heno, gallinas y cera. También se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etc.

Las actividades laborales de los labriegos, tales como, cocer su pan en el horno del señor o moler su trigo en el molino señorial, así como pisar las uvas para el vino en su lugar, debían pagar impuestos, por cada uno de estos actos, los cuales eran pagados en especie, llamados "banalidades", debido a que se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto.

Otro de los impuestos a que se puede hacer mención debido a su importancia y en su inicio arbitrariedad fue el impuesto de talla o pecho, el cual era pagado en dinero o especie por cada familia de campesinos, prestación que era pagada una o varias veces al año. Según referencia de Ernesto Flores Zavala, su nombre de talla, lo era debido a que en el momento en que se pagaba el impuesto, se hacía una talla con un cuchillo en un pedazo de madera. Con el tiempo paso de ser un impuesto sumamente arbitrario a cobrarse también en casos extraordinarios, entre los que se encontraban: el casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo y equipo para las cruzadas.

Posteriormente este impuesto de la talla, fue convertido en un impuesto sobre la propiedad territorial, continuando incluso hasta los tiempos de la Revolución Francesa.

Un dato de aparición incipiente, pero importante sobre los impuestos en esta edad media, lo fue el inicio de lo que en nuestro sistema jurídico reconocemos como equidad en los impuestos, ya que en esta etapa de la historia mundial cada contribuyente sabía de antemano la parte del impuesto obligado a pagar, no dejando de ser por ese hecho, un impuesto arbitrario e injusto. Si el contribuyente se creía lesionado en el reparto de dicha obligación, tenía este, el derecho de exigir que se comparara su cuota con la del otrora vecino de la parroquia, elegido por el mismo, esto es extrapolándolo a nuestros tiempos, a lo que llamamos principio de proporcionalidad y equidad, consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Otro de los impuestos de gran trascendencia por su arbitrariedad, lo fue el llamado de "manos muertas", el cual era pagado en especie, y consistió en la facultad del señor, de apropiarse de los bienes de la herencia de sus siervos o vasallos, cuando estos morían sin dejar hijos o intestados, con la salvedad de que si el señor autorizaba la percepción de la herencia, debían pagar un rescate, lo que se llamaba "derecho de relieve".

En cuanto al "diezmo", Porras y López, refiere que a los fines de la edad media, este impuesto era pagado a los representantes de la iglesia católica. En la Rusia de Pedro el grande, fue instituido el impuesto por la barba.

Otro aspecto de gran relevancia en este estadio, en cuanto al pago del impuesto se refiere, lo fue que cuando la siervos o villanos, comparecieron ante los tribunales para solicitar justicia, tenían la obligación de pagar derechos por su impartición.

Esta sección de la sociedad, compuesta por vasallos y siervos, igualmente se veían obligados a pagar el impuesto de peaje, que se cobraba por transitar por determinadas caminos o puentes, del cual deviene su nombre, de "Pontazgo".

Tratándose de la materia internacional, estos impuestos de peajes y alcabalas se fueron transformando en lo que en la actualidad conocemos como los impuestos de importación y exportación.

Los castigos que en la edad media eran impuestos a aquellos que no cumplieran con dicha obligación tributaria o incluso no podían pagarlo por insuficiencia de producirlos, eran encerrados en una torre con aspectos carcelarios, constituido por celdas frías y tenebrosas, plagadas de ratas, instrumentados con cámaras de tormento, por lo que la omisión en el pago de dichas obligaciones, eran cruelmente castigadas.

En nuestro país al igual que en la edad media, solo que correspondiendo a la colonia, el sistema hacendario fue verdaderamente caótico, ya que el sistema tributario empobreció gravemente a la nueva España, obstaculizando por supuesto su desarrollo.

La nueva España alcanzó un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la villa de la Vera-Cruz, en la que se estableció el "quinto real", destinado al Rey de España, otro quinto correspondió a Cortés y el resto del botín repartido entre los soldados que colaboraran a la conquista de los pueblos.

Uno de los impuestos importantes en este periodo de la historia de la colonia fue el llamado impuesto de Avería, el cual consistía en el pago a prorrata por parte de los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos que ocasionaban las embarcaciones reales que

tenían la labor de escoltar a las naves que entraban o salían de la Veracruz a España, dicho impuesto alcanzaba el 4%.

Otro de los impuestos que pagaban los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de estas en los puertos, era llamado de "Altamirazgo", el cual era pagado al almirante de Castilla.

El impuesto de "Almofarifazgo" consistió en la prestación que se cobro a los buques, tanto en los puertos de España como en las colonias, por entrada y salida de las mercancías, el que al paso del tiempo se convirtió en el impuesto aduanal.

Otro tipo de impuesto sobresaliente en la colonia fue el de "Lotería" establecido en el año 1679, estableciendo una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.

En el año de 1573, fue establecida la "Alcabala", que consistió en el pago de una cantidad determinada de dinero, por pasar una mercancía de una intendencia o provincia a otra.

Otro impuesto que desagradó a los que gustaban del vino fue el de "Caldos", el cual fue exclusivo de aguardientes y vinos.

Así hemos visto a lo largo del estudio histórico del impuesto, cuales han sido las actitudes frente a los mismos, así como cuales fueron los que se instituyeron, tanto en los pueblos antiguos como en la edad media y la colonia, en México, por lo que de esta manera tendremos un panorama más amplio acerca de su proceso histórico a través de estas civilizaciones que permitieron el desarrollo de algunos principios en materia tributaria.

Posteriormente a este importantísimo estadio de la historia, reconocido como edad media, el universo económico y social de las naciones, particularmente a la vieja Europa, y con posterioridad a nuestro continente, encontraría en la inigualable obra de Adam Smith, intitulada "La Riqueza de las Naciones", las bases económicas de las naciones, obra en la que este destacado estudioso del fenómeno económico, hace por primera vez alusión a los -

tributos, a partir del punto de vista de la ciencia jurídica, económica y de justicia y equidad social, a través del cual, alude a los tributos, como la forma en la cual el estado, encuentra gran parte de su fuente de riqueza y funcionamiento, dicho sea de paso, el liberalismo económico, y todas las consecuencias económicas, sociales, etc., encuentran su evangelio precisamente en esta obra, la cual pareciera meramente política, sin embargo, concede a las masas, un sistema de derechos de incalculables transformaciones de carácter económico en las naciones.

Respecto a los tributos, denominados así por Adam Smith, en su obra, este autor dedico gran parte de este, a su estudio y análisis, formando así, la mayor aportación para el mundo tributario y económico de las naciones, mediante la formulación de cuatro principios fundamentales sobre el tributo, que inclusive, continúan trascendiendo en legislaciones actuales, no escapando de estos la nuestra.

1.3 LOS PRINCIPIOS DE ADAM SMITH

Los principios que deben revestir los tributos que Adam Smith formula en su obra magna, los enuncia de la siguiente forma:

- a) Principio de Justicia.**
- b) Principio de Certidumbre.**
- c) Principio de Comodidad, y:**
- d) Principio de Economía.**

a) Sobre el primero, Adam Smith, escribe que " Los súbditos de cada estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los tributos"**3.**

3.- Smith, Adam, *La Riqueza de las Naciones*, trad. Española, Aguilar, Madrid, 1956, Pág. 684.

Este principio de Justicia y equidad en los tributos, inspiró a la constitución francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, así como a nuestra constitución, particularmente a la de 1857 y 1917, cuando en su artículo 31 fracción IV, exige que "los mexicanos contribuyan a los gastos públicos, de la forma **proporcional y equitativa** que dispongan las leyes".

Sobre el presente, Sergio Francisco de la Garza, identifica en el principio de justicia, implícito en las palabras de Adam Smith, dos subprincipios, identificados como el de generalidad y por otro lado, como el de uniformidad.

El subprincipio de la *generalidad*, presupone que los tributos deberán pagarse, por quienes se encuentren dentro de la hipótesis normativa y que por supuesto hayan realizado los hechos que lo colocaron en ella, por lo tanto, quedaran libres de pago aquellos que carecen de capacidad contributiva.

En cuanto al segundo subprincipio, denominado por este autor, uniformidad, requiere de la capacidad contributiva de sujeto obligado a su pago, por lo tanto proclama la igualdad de todos frente a los impuestos. Es así que a mayor capacidad contributiva, la obligación de pagar el impuesto sea mayor, lo cual encuentra sustento en los impuestos con tasa progresiva, tal como el Impuesto Sobre la Renta.

b) Principio de Certidumbre. Sobre este principio Adam Smith arguyó, "que el tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la fecha de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quines suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea según-

han experimentado todas las naciones un mal tan grande como la mas leve incertidumbre en la cuantía del tributo"⁴.

Bajo este concepto comprendemos que las contribuciones, deberán contener ciertas premisas que presupongan aquel, las cuales se ven cumplidas en la garantía de legalidad consagrada por la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Constitución Política, al disponer que

"Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este principio de legalidad se traduce, en que la ley que establece las contribuciones, deberá definir como requisito sine quanon, los elementos del impuesto, es decir, la disposición de los sujetos obligados a su pago, esto es, a los **"mexicanos"** conforme a las leyes secundarias emanadas de la ley suprema de la unión, así como la de los **"extranjeros"** a través de los criterios de vinculación regulados por las disposiciones fiscales, contribuciones que ateniendo al texto constitucional en comento, deberán establecerse para financiar los **gastos públicos** de la **Federación**, conforme a las facultades concedidas al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracciones VII y XXIX-A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para establecer contribuciones, las cuales a continuación serán mencionadas; de los **Estados**, a través de las que establezcan sus legislaturas en materias que no estén expresamente concedidas a la Federación, de conformidad a lo establecido por el artículo 124 de nuestra carta magna, así como de las participaciones en el rendimiento de las contribuciones especiales federales as como otras que le podrán ser delegadas a través del Congreso de la Unión, de conformidad a lo establecido por el Art. 118 Constitucional; de los **Municipios**, los cuales además de participar de los porcentajes que fijen la legislaturas de los estados por concepto del impuesto sobre energía eléctrica, gozarán de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de lo estados establezcan, así como las de la propiedad inmobiliaria en sus distintas modalidades reguladas por la fracción IV inciso a), así como de los incisos b) y c) del artículo 115 constitucional, así como de los convenios de coordinación fiscal que la federación celebre con los estados y municipios. Dicha obligación de contribuir, atenderá al criterio de vinculación establecido por el artículo 31-

4.- , Op. cit., Smith, Adam, 684.

fracción IV en comento, es decir, atenderá a los criterios de la **residencia y domicilio** de las personas físicas y morales, nacionales o extranjeras, de conformidad a los artículos 9 y 10 del Código Fiscal de la Federación, contribuciones que se encontrarán establecidas por las disposiciones fiscales provistas de los principios de **proporcionalidad y equidad**, ordenados por el precepto constitucional en estudio, y que posteriormente serán abordadas para su mejor comprensión, abundando sobre este precepto constitucional en comento, que solo podrán ser **establecidas las contribuciones por una ley secundaria**, y si estas no se encuentran en tales ordenamientos, no tendrán observancia por parte de los contribuyentes; aspectos que además de los elementos de las contribuciones previstos por las leyes secundarias, tales como la base, la tasa, las sanciones aplicables en cada caso en concreto y la época de pago, serán analizadas a continuación, para así lograr la comprensión y los alcances de la garantía de legalidad establecida por la fracción IV del artículo 31 constitucional y que constituye la columna vertebral de las obligaciones contributivas y en sí del derecho fiscal.

Primeramente y a manera de introducción de lo apuntado, reproduciré el criterio jurisprudencial sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a este principio de legalidad:

IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS.

"Para la validez de un impuesto, se requiere que sea proporcional y equitativo y que se destine al pago de los gastos públicos, en beneficio de la colectividad, elevando su nivel social; por tanto las percepciones que como impuestos se exijan para favorecer a instituciones mercantiles o a los particulares, son contrarias al propósito del constituyente, que sólo concedió al Estado la facultad de imponer contribuciones que, por su forma de distribución, beneficien a todas las clases sociales del país".

Precedentes:

Segunda Sala, 5ª época, Amparos Administrativos acumulados, en revisión 2754/42, Bolaños García Fulgencio y coagraviados, 10 de julio de 1942, Unanimidad de 4 votos. Ausente Agustín Gómez Campos, Relator. Manuel Bartlett Bautista. Tesis Aislada.

Publicación. Semanario Judicial de la Federación, 10 de julio de 1942, Tomo LXXIII, Pág., 814.

Fuente: Ius 2000, No. de Registro. 326,007 Aislada, Materia(s): Administrativa

I. SUJETOS PASIVOS

Derivado de lo anterior, se vislumbra primeramente a los sujetos obligados a su pago, refiriendo dicha disposición constitucional, a los "Mexicanos", (ya sean personas físicas o morales) alusión que no requiere mayor explicación, ya que resulta por demás clara la obligatoriedad de los nacionales respecto del cumplimiento de las disposiciones fiscales, con la salvedad de que dicho numeral, no menciona en forma expresa que esta obligación es extensiva a los extranjeros (personas físicas o morales), pero tampoco lo prohíbe, en consecuencia dejó al constituyente la posibilidad de que el legislador ordinario lo estableciera en una ley secundaria, es así que la Ley de Nacionalidad, impone a los extranjeros (personas físicas y morales) la obligación de pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población en que residan, de conformidad a sus artículos 8º y 9º, igualmente al establecer la constitución en su artículo 33, que estos gozarán de las garantías que otorga el capítulo I de nuestra carta magna, es un deber de estos cumplir de la misma forma con las obligaciones a las cuales están sujetos, derivados de los criterios de vinculación que al efecto y tratándose de nuestra materia, se encuentran establecidos por los artículos 9º y 10º del Código Fiscal de la Federación en vigor y que atienden a los criterios de residencia y domicilio, respectivamente, para establecer la competencia de las autoridades hacendarias en su recaudación, preceptos que al sentido literal arguyen:

"Artículo 9º. - Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a). Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.

b). Las de Nacionalidad Mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

- II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes”.

“Artículo 10.-. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- a) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este Artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del Artículo 18.”

Al respecto la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone;

"Art. 1º . Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de su fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a estos".

Para efectos de lograr una mejor comprensión de lo citado, entenderemos por:

"Residencia. En un criterio de vinculación de carácter subjetivo, que de conformidad al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación en vigor, se considera persona física con residencia en territorio nacional, cuando estas establezcan su casa habitación en el país, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales, o no acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. En cuanto a las personas Morales, serán residentes en el territorio nacional, cuando establezcan en el país la administración principal de sus negocios.

Establecimiento Permanente o base fija. De conformidad a lo estatuido por el artículo 2º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se entendera por aquel "a cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Son establecimiento permanentes entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. Es decir, la definición legal de establecimiento permanente, refiere al lugar de trabajo, de ocupación o de comercio en actividades empresariales, por lo tanto lugares permanentes donde realizan sus actividades.

Fuente de Riqueza. Es el lugar donde se generan los ingresos, o rendimientos patrimoniales o renta, constituyendo este, el elemento de fáctico de vinculación con la obligación de contribuir"⁵.

5.- Martínez Bahena, José Luis, *Comentarios y Análisis de la Visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal*. Editorial Sista, México, 2000, Páginas 8 y 9.

De lo anteriormente expuesto, se desprende la obligación no solo de los mexicanos al pago de la contribución de que se trate, sino además de los extranjeros, tratándose de persona morales, las que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, o de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la que tengan con su establecimiento permanente o base fija, fuente de riqueza, o residencia dentro del territorio Nacional, ya que dicho numeral no distingue en su parte introductoria, entre nacionales o extranjeros obligados a su pago, sin embargo, en sus fracciones otorga los elementos de vinculación con los extranjeros, máxime que de conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación en vigor, "las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa", por lo que frente a la imposibilidad de interpretar por cualquier medio jurídico a tales disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, deberán aplicarse en el sentido literal de dicha norma, por lo tanto, al establecer los artículos 9º y 10º, los criterios de vinculación en la obligación contributiva, se entiende que lo será cualquier residente o domiciliado en el país, (nacionales o extranjeros) así como las personas morales que se constituyan conforme a las leyes mexicanas, sin distinción de su nacionalidad, es decir, su referencia es en sentido lato a cualquiera que cumpla con los requisitos y calidad de residentes o domiciliados en el país o que se encuentren en los supuestos establecidos en los preceptos comentados.

Misma situación guardan los artículos primero de la Ley del Impuesto al Activo y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con lo cual queda claro que además de ser una obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, dicha obligación es por disposición legal, extensiva a los extranjeros en las situaciones y criterios descritos anteriormente, máxime que al disponer nuestra carta magna derechos básicos a los extranjeros, estos igualmente deben constituirse en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones de orden público, entre ellas la obligación de contribuir.

En consecuencia los sujetos obligados al pago de los impuestos, se agrupan en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por deuda ajena, consistiendo esta última clasificación, objeto de otras distinciones que a continuación serán analizadas.

II. SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE O POR DEUDA PROPIA

Este sujeto pasivo por adeudo propio, denominado por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, como "contribuyente", es el sujeto obligado por la propia naturaleza de lo previsto por los hechos impositivos que le atribuyen tal condición, por que son los sujetos que los realizan, es decir, el sujeto pasivo principal, es el que tiene la capacidad contributiva gravada por el legislador y que constituye el fundamento del hecho imponible.

Por lo que será sujeto pasivo principal o por deuda propia, el que realice el hecho generador previsto por la norma, es decir, el que se coloque en la hipótesis normativa prevista por el legislador, por haber realizado los hechos descritos en la norma o hechos impositivos.

A este respecto, Ernesto Flores Zavala, designa al sujeto pasivo por deuda propia, denominado por nuestra legislación como "contribuyente", "sujeto pasivo con responsabilidad directa"⁶, sin duda inspirándose en Mario Pugliese, afirmando que "la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado."⁷

Abundando sobre el particular, expone Antonio Jiménez González, que: "Solo el sujeto titular de la capacidad contributiva y por consiguiente solo al realizador del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria conviene la calidad jurídica de contribuyente, y por lo tanto, solo a él corresponde el deber de contribuir para los gastos públicos. El resto de los sujetos deudores o sujetos pasivos tributarios soportan la obligación de pago de la deuda tributaria, no a título de cumplimiento del deber constitucional de contribuir para los gastos públicos, que solo corresponde en principio al titular de la capacidad contributiva, sino, al título de garantía en su más amplia acepción del pago de la deuda tributaria"⁸.

6.- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*, Vol. 1, Editorial Porrúa, México 1969, Pág. 44 y 45.

7.- Idem, Flores Zavala, Ernesto.

8. Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Ecafsa, Primera Reimpresión, México 1999, Pág. 264.

Es así, que a lado de los sujetos contribuyentes, obligados al pago directo del tributo, existen otros sujetos pasivos tributarios obligados a soportar por deuda ajena a cargo de los contribuyentes, la obligación tributaria, lo cual los coloca en la posición de obligarse frente a quien tiene el derecho del crédito tributario, el cumplir totalmente con la deuda, produciéndose en este caso los efectos liberatorios frente al sujeto activo, tal es el caso de los obligados solidarios regulados por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente.

III. SUJETOS PASIVOS POR DEUDA AJENA

Estos son los sujetos a los que la doctrina ha denominado como "Sujetos Pasivos por deuda ajena". debido a que estas personas son obligados al pago del impuesto, ya sea en sustitución, por solidaridad o derivado de una responsabilidad objetiva, no realizando estos los hechos previstos por la norma. Estos sujetos pertenecen a varias clases, agrupándose en forma general bajo la denominación de sujetos pasivos por deuda ajena.

Es menester abundar, que para que tal responsabilidad recaiga sobre el "sujeto pasivo por deuda ajena", según Arriaga Mayés, será necesario; **"1).** El que tal carácter sea atribuido por la disposición contenida en la ley; **2).** La existencia de un hecho generador del crédito fiscal atribuible al sujeto pasivo principal; **3).** El Incumplimiento de una obligación tributaria por parte del sujeto directo; **4).** La existencia de circunstancias distintas al hecho generador, de tal suerte que cuando el tercero no ha cumplido con esta clase de obligaciones formales y de auxilio para la Administración Pública, la ley hace extensiva esta responsabilidad; **5)** Necesita de un acto administrativo debidamente fundado y motivado; **6).** Debidamente notificado".⁹

Cabe hacer mención, que respecto al presupuesto identificado bajo el número tres, corresponde únicamente a la responsabilidad solidaria y a la objetiva, no siendo así a la sustituta. Igualmente en el punto cuatro, dicho presupuesto solo corresponde a la responsabilidad solidaria, no siendo de esta forma a la objetiva y sustituta.

9.- Arriaga Mayés, Eugenio, La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario, RTFF, Numero 5, Extraordinario, México 1971.

A este respecto, parece oportuno abordar las clases de responsabilidad que nuestra legislación refiere como tal en algunos supuestos, tales como en la responsabilidad solidaria y otros en los que la doctrina se ha encargado de denominarlas así, siendo el caso de la responsabilidad sustituta y objetiva, que aunque no se encuentran denominados como tal en nuestra legislación, si son referidos en las leyes de impuestos.

IV. SUJETO PASIVO CON RESPONSABILIDAD SUSTITUTA O SUBSIDIARIA

La responsabilidad sustituta presupone que la obligación de retener y de recaudar los impuestos, a cargo del responsable directo o principal, lo sea bajo la responsabilidad de un sujeto pasivo "sustituto", obligación que por lo general deberá efectuarse antes de realizar el pago a la autoridad hacendaria.

Bajo este concepto, deberemos entender que el hecho de que el sujeto pasivo "sustituto" sea el obligado por disposición legal a retener el impuesto a cargo del deudor principal, no supone la eliminación de este (deudor principal), frente al sustituto, tal como afirmaron Giannini y Berliri, ya que es el primero el que realiza la conducta descrita en los hechos imponible y por lo tanto de donde nace la obligación de contribuir, ya que los recursos económicos corresponden al deudor principal, siendo estos los que grava el legislador. Por lo tanto, no podemos hablar, aunque el termino así lo hace entender, que la sustitución del sujeto pasivo principal, presupone su eliminación frente al sustituto, ya que el acreedor del crédito fiscal, se reserva el derecho de hacerlo valer (el crédito fiscal) contra el sujeto pasivo principal, cuando el sustituto no retiene el mismo.

Con relación a la figura del responsable "sustituto" que nos ocupa, es la fracción primera y segunda, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente, el que prevé la aparición dentro de nuestra legislación de esta clase de sujeto pasivo por deuda ajena, al establecer que;

"Art. 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes;

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos".

Así también el artículo 8º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, establece el supuesto del contrato de asociación en participación, en el cual la figura del responsable sustituto queda por demás demostrada, al disponer dicho numeral que;

"Artículo 8o.- Cuando se celebre un contrato de asociación en participación, el asociante estará obligado al pago del impuesto respecto del total del resultado fiscal derivado de la actividad realizada a través de la asociación en participación, en los términos del Título II y estará a lo dispuesto por esta Ley.

El resultado fiscal o la pérdida fiscal derivada de las actividades realizadas en la asociación en participación no será acumulable o disminuíble de los ingresos derivados de otras actividades que realice el asociante. La pérdida fiscal proveniente de la asociación en participación sólo podrá ser disminuída de las utilidades fiscales derivadas de dicha asociación, en los términos del artículo 55 de esta Ley.

El asociante llevará la contabilidad de las actividades de la asociación en participación por separado de la correspondiente a las demás actividades que realice y presentará en esta misma forma las declaraciones correspondientes.

El asociante deberá llevar una cuenta de capital de aportación de la asociación en participación por cada uno de los asociados y por sí mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 120, fracción II de esta Ley. Los bienes aportados o afectos a la asociación en participación se registrarán en dicha cuenta y se considerarán capital de aportación.

Los bienes aportados por los asociados y los afectos a la asociación en participación por el asociante se considerarán, para efectos de esta Ley, como enajenados a un valor equivalente al monto original de su inversión actualizado aún no deducido, o a su costo promedio por acción, según sea el bien de que se trate, y en ese mismo valor deberán registrarse en la contabilidad de la asociación en participación y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. La deducción de las inversiones a que se refiere este párrafo deberá efectuarse por el asociante, aun cuando sean propiedad de los asociados o del asociante, en cuyo caso estos últimos perderán el derecho a efectuar la deducción de tales inversiones.

El asociante llevará una cuenta de utilidad fiscal neta y una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la asociación en participación, en los términos de los artículos 124 y 124-A de esta Ley.

Cuando se reduzca el capital de aportación, se distribuyan o retiren ganancias o utilidades de la asociación en participación, el asociante estará a lo dispuesto en los artículos 10-A, 120, fracciones II y XI, 121, 123, fracción IV, y 152 de esta Ley, según corresponda. En este caso quien perciba las ganancias o utilidades le dará tratamiento de dividendos y podrá adicionarlos a las cuentas de utilidad fiscal empresarial neta y de utilidad fiscal neta a que se refieren los artículos 112-B y 124 de esta Ley.

Cuando se termine o rescinda el contrato de asociación en participación y se regresen los bienes aportados o afectos a la asociación en participación se considerarán enajenados al valor fiscal registrado en la contabilidad de dicha asociación al momento en que se efectúe la enajenación y ese valor se considerará como reembolso de capital o utilidad distribuída, según resulte de lo dispuesto en este artículo.

Los pagos provisionales y el ajuste del impuesto sobre la renta que efectúe el asociante, correspondientes a las actividades de la asociación en participación, se calcularán en los términos de los artículos 12 y 12-A de esta Ley, tomando en cuenta el coeficiente de utilidad que se obtenga considerando los ingresos percibidos y la utilidad fiscal obtenida del contrato de asociación en participación. En el primer ejercicio fiscal se considerará como coeficiente de utilidad el del asociante, o en su defecto, el que corresponda en los términos del artículo 62 de esta Ley, a la actividad preponderante de la asociación en participación.

No se considerarán parte de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida del asociante, los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida de la asociación en participación.

El impuesto sobre la renta que corresponda a las actividades realizadas en la asociación en participación de conformidad con el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, disminuido del impuesto que se difiera conforme al segundo párrafo del mismo, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto diferido que se pague conforme al tercer párrafo del artículo 10-A de esta Ley, se podrá acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio en que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para los efectos señalados en este párrafo".

En este supuesto será el asociante el que cumpla por sí y por cuenta de los asociados las obligaciones descritas en la ley, respondiendo por tales obligaciones los asociados solo en el supuesto de que el asociante no lo hiciere.

Mismo ejemplo nos da el artículo 9º de este cuerpo normativo en comento, en el supuesto en el que se constituya un fideicomiso con fines de actividades empresariales, disposición normativa en la que dispone que será la fiduciaria la que cumplirá por cuenta de los fideicomisarios la obligaciones señaladas en la ley, incluso las de efectuar pagos provisionales, tal como a continuación se describe;

"Artículo 9o.-Cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, la utilidad o la pérdida fiscal de dichas actividades y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. Los fideicomisarios acumularán a sus ingresos en el ejercicio la parte de la utilidad fiscal que les corresponda en la operación del fideicomiso, o en su caso, deducirán la pérdida fiscal y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio y acreditarán proporcionalmente el monto de los pagos provisionales, incluyendo su ajuste, efectuados por el fiduciario.

Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física considerará esas utilidades como ingresos por actividades empresariales. En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios, o cuando estos no puedan individualizarse se entenderá que la actividad empresarial la realiza el fideicomitente.

Para determinar la participación en la utilidad o pérdida fiscal, se atenderá al ejercicio fiscal que corresponda por las actividades desarrolladas a través del fideicomiso, en los términos del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación.

Los pagos provisionales a que se refiere este artículo se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 de esta Ley aplicado a las actividades del fideicomiso. En el primer año de calendario de operaciones del fideicomiso o cuando no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo anterior, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 62 de esta Ley a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

Los pagos provisionales a que se refiere este artículo se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 de esta Ley aplicado a las actividades del fideicomiso. Tratándose del primer ejercicio de operaciones del fideicomiso, se considerará como coeficiente de utilidad para efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 62 de esta Ley a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria".

Sin embargo, los fideicomisarios, o en su caso el fideicomitente responderán ante la autoridad hacendaria por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.

De los preceptos anteriores se desprende la aparición del responsable "sustituto" dentro de nuestra legislación fiscal, lo que no presupone la eliminación, en dicha relación, del obligado principal o por deuda propia, responsabilidad que es extensiva a los sujetos que por la naturaleza de sus funciones deban retener por cuenta de este último el impuesto a su cargo, tales como los funcionarios públicos, notarios, retenedores, recaudadores, etc.

V. SUJETO PASIVO POR SOLIDARIDAD

Esta clase de responsabilidad por deuda ajena, consiste en la atribución que hace la ley o derivado de algún acto negocial, a un sujeto distinto al sujeto pasivo principal y que lo obliga a pagar el crédito cuando aquél no lo haya realizado, ya sea por su carácter de representante legal, por la razón de la naturaleza de sus funciones públicas o por las relaciones con los hechos imponibles, exige al sujeto pasivo el pago del crédito fiscal, conformándose tal responsabilidad no solo con el pago del adeudo principal, sino en ocasiones esta responsabilidad abarca el cumplimiento de deberes meramente formales.

Ahora bien, para que la responsabilidad solidaria pueda existir, es necesaria la previsión legal que lo contenga, es así que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente, concede el carácter de responsables solidarios, entre otros, a los liquidadores y síndicos, los representantes de personas no residentes en el país, los que ejerzan la patria potestad y la tutela y los de las personas que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, etc., tal y como a continuación se menciona;

"Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes;

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la Dirección General, la Gerencia General, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta, por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos, y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios”.

Abundando sobre el particular, la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, en su artículo 6º, obliga a los notarios, jueces y de más fedatarios públicos, a calcular el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, debiéndolo enterar a la autoridad hacendaria, la enajenante responde solidariamente del ISAI que esta obligado a pagar el adquirente.

Otro ejemplo de responsabilidad solidaria, nos la da la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en la cual se prevé como responsable solidario; **1) Quien reciba en consignación o en comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo que en su caso existiera y; 2) A los funcionarios de las oficinas de tránsito que autoricen altas o cambios de placas, sin cerciorarse de que haya pagado el impuesto.**

Es así que un requisito esencial para que surja la obligación a cargo del responsable solidario, es que este mantenga una relación jurídica con el obligado principal o contribuyente. Un ejemplo de ello, es la relación obrero-patrón o en el caso del Administrador Único de alguna persona moral o negociación mercantil, situaciones en las que el responsable solidario podrá ser requerido indistintamente por la autoridad hacendaria, en las mismas condiciones que el sujeto contribuyente o principal, según convenga a los intereses de ésta última, abundando que tal obligación se configurará cuando la hipótesis normativa se encuentre prevista por la ley.

A este respecto, el Código Civil Federal, en su artículo 1999, establece que:

“Artículo 1999. El deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otro codeudores la parte que en ella les corresponda.

Salvo Convenio en contrario, los deudores solidarios están obligados entre sí por partes iguales.

Si la parte que incumbe a un deudor solidario no puede obtenerse de él, el déficit debe ser repartido entre los demás deudores solidarios, aún entre aquellos a quienes el acreedor hubiere liberado de solidaridad.

En la medida en que el deudor solidario satisface la deuda se subroga en los derechos de acreedor”.

Es así, que los responsables solidarios que pagan el monto de las contribuciones por cuenta del sujeto principal, tienen para sí, el derecho de regreso de este último, toda vez que el sujeto primigenio al pago del mismo, es el sujeto pasivo principal, por lo que el regreso será por el total de la deuda.

VI. SUJETO PASIVO POR RESPONSABILIDAD OBJETIVA

Sobre esta clase de sujeto pasivo por deuda ajena, Dino Jarach en su obra "El Hecho Imponible", apunta:

"La responsabilidad objetiva es un criterio de atribución, el que deriva de una garantía real sobre el objeto materia de hecho imponible. Por efecto de esta garantía todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución sobre el mismo objeto. Se trata más bien que de una responsabilidad objetiva, como la llama Pugliese, y otros escritores, de una carga. El sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no puede ser considerado como deudor, ni a fortiori como contribuyente"**10**.

Ernesto Flores Zavala, sostiene que "La responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes, que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto"**11**. Flores Zavala arguye que el sujeto que tiene la responsabilidad objetiva a su cargo, es un verdadero sujeto pasivo, aún cuando la obligación de dicho sujeto desaparece con el abandono de los bienes o con su enajenación o pérdida de la posesión.

De lo anterior apuntado, se desprende a mi entender, que la responsabilidad objetiva consiste en la obligación que la ley impone al sujeto que adquiere un bien mueble, inmueble o alguna negociación y que son bienes que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador, atribuible a una persona en el pasado, el cual tuvo el carácter de sujeto pasivo principal o contribuyente y que no pago o lo hizo en forma parcial la contribución que generó la propiedad o posesión de ese bien.

10.- Jarach, Dino, El Hecho Imponible, Editorial Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, Argentina 1957, Pág. 145.

11.- Flores Zavala, Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, Vol. 1, Editorial Porrúa, México 1969, Pág. 91.

Al respecto, nuestra legislación fiscal, en específico el artículo 26 fracción IV del Código Fiscal de la Federación vigente, arguye como obligados solidarios con el sujeto pasivo principal; "Los Adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma". Por lo tanto, este tipo de responsabilidad, tiene la función de garantizar el pago de las contribuciones, que a pesar de no haberse causado en el lapso de tiempo en que el sujeto la adquiere, convierten al propietario actual, en obligado a cumplir las evasiones causadas antes de su adquisición.

Es menester abundar, que en esta clase de responsabilidad por deuda ajena, como en las ya apuntadas, es necesaria la previsión de la ley para que estas puedan darse en la realidad resumiendo que nuestra legislación fiscal vigente, solo regula a dos tipos de sujetos pasivos, por un lado al contribuyentes o sujeto pasivo principal y por otro, al responsable solidario, siendo en este último donde comprende a los responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios y por último a los objetivos.

VII. SUJETOS ACTIVOS

Ahora bien, el precepto constitucional que nos ocupa, dentro de los elementos subjetivos en la relación jurídico-tributaria, menciona a la Federación, al Distrito Federal, al Estado o Municipio, en el que residan, como los sujetos a los que se deben pagar las contribuciones descritas en la Norma Fundamental y en las leyes secundarias emanadas de aquella.

Disposición que sin lugar a dudas, requiere para efectos del precepto en estudio y por su trascendencia en la relación jurídico-tributaria, una explicación clara de las relaciones con los contribuyentes.

A este respecto, es innegable que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, deberá revestir una personalidad de derecho público, es así que la Constitución otorga a la Federación y a los Estados, tal carácter. Tratándose de la Federación, con relación a las-

contribuciones, es el artículo 73, de la sección III, denominada "De las facultades del Congreso", el que determina las facultades del Congreso de la Unión, entre otras, las relativas a las contribuciones, disponiendo en la fracción VII de dicho numeral, la facultad del Congreso de la Unión para:

Fracción VII. "Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"

Cabe hacer mención que las tasas en las contribuciones aprobadas en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, irán en proporción a las necesidades para cubrir el gasto público programado para ese ejercicio.

Asimismo, la fracción XXIX del artículo 73 en comento, faculta al Congreso de la Unión, para:

Fracción XXIX. Establecer Contribuciones:

- 1.- Sobre Comercio Exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
- 3.- Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros.
- 4.- Sobre Servicios Públicos Concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía Eléctrica
 - b) Producción y Consumo de Tabacos Labrados
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
 - d) Cerillos y fósforos
 - e) Aguamiel y Productos de su Fermentación
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y Consumo de Cerveza

Cabe destacarse que las anteriores resultan ser contribuciones especiales, de las cuales la Federación tiene la facultad de gravar, amén de la disposición consignada por la fracción VII del numeral en comento, cuyos rendimientos serán participables a las entidades federativas, en proporción a lo que determine la norma secundaria, las legislaturas locales fijaran el porcentaje respectivo a los Municipios en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Este es el campo en materia de contribuciones que a la federación es asignada por nuestra carta magna a través del Congreso de la Unión, con lo cual podemos hablar de un poder tan amplio como el que se refleja de lo estatuido por la fracción VII del artículo 73 de la norma fundamental, con excepción de lo establecido por el artículo 133 de este mismo cuerpo normativo, al establecer como facultad privativa de la Federación por medio del Congreso de la Unión, gravar la importación y exportación de mercancías o las de tránsito por nuestro territorio, facultad que podrá ser delegada al Ejecutivo Federal a través del Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir y suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, así como la facultad para imponer cuotas compensatorias y medidas de salvaguarda, a través de su Secretaría de Economía, en los casos en los que se comprobara en perjuicio de la economía nacional, la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios u objeto de subvenciones en su país de origen o procedencia, que causen o amenacen causar un daño a la producción nacional, es decir, alguna de las prácticas desleales de comercio internacional, tales como el Dumping o Subvención, caso en el cual las partes podrán acudir ante la Comisión de seguimiento en la investigación de cualquier situación derivada de alguna de las prácticas desleales de comercio a la luz de la Ley de Comercio Exterior y del Código de Subsidios y Derechos compensatorios del GATT, en los casos en los que haya reciprocidad.

Así también el Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), dentro de su capítulo XIX, regula lo referente a la revisión y solución de controversias en materia de-

antidumping y cuotas compensatorias, el cual se integra por los artículos 1901 al 1911, contando con los anexos 1901.2, 1903.2, 1904.13, 1904.15, 1905.6 y 1911.

Este articulado básicamente regula lo relativo a los temas siguientes; (Artículo 1901) disposiciones generales; (Artículo 1902) vigencia de las disposiciones jurídicas internas en materia de antidumping y cuotas compensatorias; (Artículo 1904) revisión de resoluciones definitivas sobre antidumping y cuotas compensatorias. Los anexos se ocupan de temas como los siguientes; a) Procedimiento para la integración de paneles binacionales; b) Procedimiento de impugnación extraordinaria, etc.

Respecto a las entidades federativas vislumbradas como entes revestidos de poder público de conformidad a lo establecido por el artículo 116 constitucional, en principio se destaca la concurrencia con la federación en cuanto a un poder tributario general, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los estados, abundando que del criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia, en cuanto al poder tributario de los legislaturas en las entidades federativas, sus facultades residen en lo estatuido por el artículo 124 constitucional, el cual establece que "Todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entienden reservados a los estados".

Además el artículo 117, de las fracciones III a la VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíben a las legislaturas de los estados, gravar el tránsito de las personas o cosas que cruzan sus territorios, prohibir o gravar la entrada o salida de mercancías de sus territorios en materia de mercancías nacionales o extranjeras, gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos y derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía, aprobar leyes que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, acuñar moneda, o emitir papel moneda o estampillas o papel sellado.

Sobre el particular entendemos que el Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede imponer prohibiciones o limitaciones que no se establezcan dentro de la misma Constitución, ya que las legislaturas de los estados tienen las facultades otorgadas por el artículo 124, de legislar en todas aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión.

Así también la Constitución, contempla el supuesto de que el Congreso de la Unión delegue sus facultades, única y exclusivamente sobre aquellas materias que esta misma les concede y que se encuentran contenidas en el artículo 118 de nuestra carta magna, que al tenor literal dispone;

"Art. 118. Tampoco pueden sin el consentimiento del Congreso de la Unión:

1. Establecer derechos de Tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Sobre el municipio, es la fracción IV incisos a), b) y c) del artículo 115 constitucional, el que determina la percepción de las contribuciones que les participaran las legislaturas de los estados, así como las tasas adicionales que establezcan estas mismas sobre la propiedad inmobiliaria, en su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como el cambio del valor de los inmuebles, facultades que las leyes federales no limitaran a los estados, para establecer las condiciones sobre la propiedad inmobiliaria, ni concederán exenciones en relación con las mismas.

Es así que el artículo 115 constitucional es el marco en el que el municipio sustenta su facultad para participar de las tasas o tarifas de las contribuciones que las legislaturas de los estados determinaran para estos, numeral que en lo conducente alude que:

Artículo 115.-"Los estados adoptaran para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

Fracción I. Cada municipio será gobernado por un ayuntamiento de elección popular directa, integrado por un presidente municipal y el numero de regidores y síndicos que la ley determine. La competencia que esta constitución otorga al gobierno municipal se ejercerá por el ayuntamiento de manera exclusiva y no habrá autoridad intermedia alguna entre este y el gobierno del estado.

Fracción III. Los municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes; A) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición en sus aguas residuales; B) Alumbrado público; C) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; D) Mercados y centrales de abasto; E) Panteones; F) Rastro; G) Calles, parques y jardines y su equipamiento; H) Seguridad pública; I) Los demás que la legislatura local establezca según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Fracción IV. "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso":

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.
- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.
- c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las condiciones a que se refieren los incisos a y c ni concederán exenciones con relación a las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles."

En cuanto a los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo, cabe hacer mención que se trata de los establecidos por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, denominados derechos, teniendo el poder tributario la legislatura local y el municipio la facultad de recaudarlos, misma que no podrá ser limitada por las leyes federales.

Además los Municipios gozaran de los rendimientos de derechos que de acuerdo a los convenios de coordinación fiscal establecerá a su favor, tales como licencias de construcción, licencias para fraccionar o lotificar terrenos, licencias para conducir vehículos etc.

Por lo tanto, nuestra norma fundamental, además de incluir a su cargo, los ingresos derivados de los servicios públicos enunciados por la fracción III del artículo 115 constitucional, con el concurso del estado, atribuye en la fracción IV del numeral en comento, la materia inmobiliaria en todas sus modalidades, siendo esta su única competencia tributaria de carácter originario.

En cuanto a las participaciones Federales a los Municipios, estos se llevarán con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente determinen las legislaturas de sus estados respectivos.

VIII. EL GASTO PÚBLICO

Como un tercer término para efectos del presente estudio, encontramos a la finalidad que tendrá el pago de la contribución, la cual se traducirá en la obligación del estado de costear los servicios públicos que deberá prestar a los gobernados, servicios que deberán ser equivalentes a las contribuciones pagadas por los contribuyentes, lo cual genera la obligación por parte de la Federación o de las entidades federativas de dar a conocer detalladamente la forma en la que se emplean las contribuciones recaudadas.

Por ello la fracción IV del precepto en estudio, dispone que la obligación de contribuir es para satisfacer los "gastos públicos", así de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y los Municipios, en donde residan (los contribuyentes), de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Precitando lo antes referido, en ejecutorias de la sala auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se sostuvo la naturaleza constitucional del gasto público, mediante la siguiente tesis:

GASTOS PÚBLICOS, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. " La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto del gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación tienen fines específicos como lo son, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc".

Precedentes:

- Amparo en revisión 529/62. Transportes de carga Modelo, S.A. 28 de Marzo de 1969. Cinco Votos. Ponente. Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario. José Chávez Nieto.
- Amparo en revisión 3136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente. Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario. José Chávez Nieto.

- Amparo en revisión 325/60, Autotransportes "La piedad de Cabadas, S.C.L., 10 de abril de 1969, Unanimidad de cuatro votos. Ponente. Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario. Defino Solano Yáñez.
- Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente. Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario. Defino Solano Yáñez.
- Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Orihuela, 16 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente. Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario. Defino Solano Yáñez.

Publicación: Semanario Judicial de la Federación, Informe 1969, Séptima época, Pág. 25, Jurisprudencia número 388,026, Sala Auxiliar.

Fuente: IUS 2000, Número de Registro: 388,026, Jurisprudencia. Materia: Constitucional, Administrativa.

Por lo anterior se sobreentiende, que el destino de las contribuciones recaudadas, será el sufragar los gastos públicos del estado, sea en el nivel Federal, Estatal o Municipal, previstos y autorizados por la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos correspondiente, que cada año emite el Congreso de la Unión en el nivel federal y del aprobado por las legislaturas de los estados de conformidad con las facultades que de acuerdo al artículo 124 constitucional, no estén expresamente concedidas a los funcionarios federales, concluyendo así que los gastos públicos no serán todos aquellos que pueda hacer el estado, sino solo aquellos que satisfagan sus funciones y le permitan prestar los servicios públicos a los integrantes de la colectividad.

IX. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD.

En cuanto a la proporcionalidad y equidad en las contribuciones, de acuerdo a lo establecido por la fracción IV del artículo 31 constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia No. 173, afirma que el Congreso de la Unión deberá observar al momento de legislar los tributos, lo siguiente:

IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. "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 establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y; Tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta algunos de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una formula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que si bien el artículo 31 de-

la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el poder legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados en determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad”.

PRECEDENTES:

- Volumen 62, página 31. Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coagraviados, 12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.
- Volúmenes 97-102, página 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Lagorreta Chauvet y coagraviados, 12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos, Ponente: Ramón Canedo Aldrete.
- Volúmenes 145-150, página 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio, 20 de enero de 1981. Unanimidad de 16 votos, Ponente: Alfonso Arbitia Arzapalo.
- Volúmenes 181-186, página 112. Amparo en revisión 5554/83. "Compañía Cerillera la Central, S.A.", 12 de junio de 1984. mayoría de 14 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langley Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.
- Volúmenes 187-192, página 46. Amparo en revisión 2501/83, Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Publicación. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Volumen. 187-192 Primera Parte. Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis 173, Pág. 111.

Fuente: IUS 2000, No. de Registro: 232,308, Jurisprudencia. Materia(s). Constitucional, Administrativa.

Sobre el particular, grandes tratadistas, como Flores Zavala, José Garza Fernando, Rivera Pérez Campos, han explicado la posición que toman frente a estos conceptos constitucionales, los cuales a mi entender encuentran su explicación de la siguiente manera:

Primeramente el término de proporcionalidad en cuanto a las contribuciones se refiere, consiste en que el sujeto obligado al pago del tributo, contribuya de acuerdo a su capacidad económica, es decir, que la tasa aplicable al ingreso lo sea de acuerdo al quantum de los ingresos que perciben, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

En un segundo plano, la equidad como requisito de la contribución, resulta ser un concepto que exige el respeto al principio de igualdad. A este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de equidad radica naturalmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos obligados al pago de un mismo tributo, los cuales deben recibir un tratamiento idéntico cuando se encuentren bajo las mismas condiciones y supuestos que determine la ley y ha hecho la aplicación de ese principio en materia de deducciones de acuerdo con el impuesto sobre la renta.

El principio de equidad es pues, de igualdad de condiciones y prerrogativas ante la ley tributaria, de los sujetos a los que por imperio de ley se les atribuye dicha obligación, por lo cual, estos deben percibir un tratamiento idéntico, por lo que la equidad debe cumplir con el presupuesto de la igualdad de las partes.

X. OBJETO DE LA CONTRIBUCIÓN

Deberá entenderse por objeto de las contribuciones lo que el acreedor tiene el derecho de exigir a su deudor y que se traducirá en la obligación de dar, hacer, no hacer y permitir.

A este respecto Ernesto Flores Zavala, define al objeto de las contribuciones como "El pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida, es decir, el pago de un impuesto, una tasa o un precio público"**12**.

Por lo general, toda obligación tiene como objeto la obligación de dar, hacer, no hacer y tolerar, no siendo el acto que le dio origen el objeto de la contribución, esto es que el objeto de la contribución, es configurado por la prestación del tributo, más no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que deberá pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva, es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así este previsto por las disposiciones fiscales.

Sin embargo considero necesaria la explicación de lo que nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 6º, determina como "las situaciones jurídicas o de hecho previstos en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran", y que determinan el nacimiento de la obligación tributaria.

A este respecto Dino Jarach, siguiendo el pensamiento de Berliri, ha llamado a este presupuesto de hecho, inserto en la norma jurídica como "hecho imponible", presupuesto que según este autor "comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico" lo cual trae aparejada una triple consecuencia;

- a). Que en ausencia de uno de cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- b). Que no es posible establecer una distinción entre los elementos que integran el presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de los elementos singulares y el efecto jurídico producido, y;
- c). Que dos presupuestos distintos deben contener al menos.

Es así que para algunos autores, entre ellos Dino Jarach y Sainz de Bujanda, es el hecho imponible y el presupuesto de hecho, los elementos más importantes del nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto su columna vertebral, mismos que se vislumbran desde su nacimiento hasta su extinción.

Dino Jarach sostuvo lo que denominó "Glorificación del presupuesto", al cual refiere en dicho estudio, como eje de la obligación tributaria. En este estudio exhaustivo de Dino Jarach, logrado a través de un razonamiento jurídico eficaz, desmenuza, propiamente dicho en el sentido literal, a la obligación tributaria, también denominada por este autor, como "obligación tributaria sustantiva" en sus elementos que a continuación se enuncian;

- 1.- Identifica en este estudio como primer elemento de la obligación tributaria, al sujeto activo, como titular del derecho de crédito;
- 2.- Al sujeto pasivo, que para tales efectos únicamente refiere al obligado principal, es decir, el contribuyente obligado al pago directo del tributo, no así a los codeudores o responsables de su cumplimiento (solidarios, sustitutos, etc.).
- 3.- Objeto, el cual se traduce a la prestación pecuniaria determinada en cantidad líquida.
- 4.- Hecho imponible; a voz de Dino Jarach, el eje central del nacimiento de la obligación tributaria, siendo el mismo para Sainz de Bujanda, el único elemento que permite formular una teoría coherente del nacimiento de la obligación tributaria.

De tales elementos, es el hecho imponible, el presupuesto normativo que permite la aparición ipso facto, de los demás, ya que de no ser por este, no tendrían nacimiento los posteriores, por lo tanto, y con clara influencia de lo descrito por Dino Jarach, en el sentido de que "no existe un abstracto deber tributario, derivado del sometimiento de unos determinados sujetos a la soberanía fiscal de ciertos entes públicos, sino tan solo concretas obligaciones tributarias, surgidas por la realización de los hechos imponibles previstos en las normas"**13**.

Lo anterior, deriva en que el sometimiento por si mismo del contribuyente a las normas expedidas por el legislativo, no implica el nacimiento de la obligación tributaria, sino que, para que tal obligación nazca a la vida jurídica, es necesaria la disposición normativa o hecho imponible, que imponga al obligado el pago del tributo. Por lo tanto, es el presupuesto de hecho, el elemento que en la ley ocupa una posición de prioridad, advirtiendo que la vinculación entre sujeto activo y pasivo en el extenso campo de los tributos se produce por el hecho imponible descrito en la norma.

Unificando términos, es menester señalar al identificado por algunos autores como "hecho generador", sin separar tanto el hecho imponible como el generador, como presupuestos del nacimiento de la obligación tributaria.

Sainz de Bujanda, a este respecto expresa "Como resumen de todo lo expuesto, en torno al presupuesto de hecho y al hecho imponible, puede decirse que se trata de dos formas de expresar una misma noción jurídica a saber; el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse la obligación tributaria"**14**.

13.- Op. Cit. Jarach, Dino, El Hecho Imponible, Pág. 69

14.-Sainz de Bujanda, Fernando, Notas de Derecho Financiero, Madrid, 1976, Tomo I, Volumen II, Pág. 222 y siguientes.

De lo anterior descrito por este destacado tributarista, se desprenden a mi entender y percepción dos conceptos a los que Sainz de Bujanda alude bajo el mismo concepto, pero que sin lugar a dudas comprende dos momentos que son insolubles, siempre aparecen juntos para constituir la obligación tributaria, por un lado el hecho imponible como disposición normativa descrita en el texto de la ley, surgida del procedimiento materialmente legislativo en términos constitucionales y por otro lado la conducta del sujeto, en lo particular el pasivo, como un elemento específicamente fáctico, que una vez realizada por el sujeto en ese momento pasivo encuadre en dicha norma, para que desde ese momento surja la obligatoriedad legal, por lo que dependiendo la conducta realizada o hecho generador, dependerá el tributo, la tasa y demás circunstancias que presuponen el nacimiento de determinada obligación, por lo cual a este acto de realización única del sujeto pasivo, algunos tratadistas, la han denominado "Hecho Generador", concepto que a mi parecer encuadra perfectamente en el apartado estrictamente fáctico del derecho tributario, la misma a la que Sainz de Bujanda no hace referencia específica dentro de su obra realizada, pero que sin duda, al determinar "el hecho hipotéticamente previsto en la norma, **que genera al realizarse** la obligación tributaria", hace alusión sobre dos momentos, tanto del que genera al realizarse el hecho previsto por la norma, como el hecho en sí, de que el sujeto la realice, para que en ese momento adquiera este último la calidad de sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria, tal acepción es enunciada en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien, este hecho generador, es atribuido indistintamente al sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir al contribuyente el cual lo realiza sin la intención de producir el resultado descrito por la norma y del cual surge a la vida jurídica dicha obligación de tributar.

Sainz de Bujanda refiere que "El fenómeno (hecho imponible) se percibe con especial intensidad al comprobar la rotulación del capítulo en que se alude a la atribución del hecho imponible a los sujetos pasivos y los momentos de vinculación con el sujeto activo"**15**.

Con ese Título, se pone de relieve que no es el mero hecho o situación de hecho, en su aspecto objetivo, el que se comprende en la teoría jurídica del hecho imponible, sino también su lado o aspecto subjetivo que conjuntamente al primero integran el presupuesto descrito en la norma para que la obligación tributaria surja.

Por lo tanto, se deduce del solo razonamiento lógico-jurídico, que el hecho imponible en el nacimiento de la obligación tributaria no puede crearlo solo, es menester el aspecto subjetivo de dicha relación, en donde aparece el estudio del hecho generador, como actividad realizada en forma única por quien, una vez realizado (Hecho generador) se subroga a la descripción normativa contenida en la ley.

Por ello la cuestión de atribuirle un carácter fáctico al hecho generador, ya que no persigue otra finalidad, sino evidenciar que la realización de la conducta prevista por la norma, produce un hecho jurídico.

Para culminar con el presente estudio, cabe hacer mención que nuestro derecho tributario, vislumbra al "hecho generador" del crédito fiscal, "como el presupuesto fáctico, compuesto de actos materiales, jurídicos o de ambas clases, que concretizan la disposición contenida en la ley"**16**.

Sobre el particular, el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente, establece esta disposición, ya que en la especie arguye;

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran".

De lo anterior expuesto se puede afirmar que la obligación tributaria nace en el momento en que el sujeto o los sujetos realizan las situaciones jurídicas o de hecho descritas en la norma, o que se colocan en la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal vigente, situación que algunos autores han denominado "Hecho Generador", el cual se encuentra previsto en la hipótesis normativa descrita por la ley, identificado como "Hecho imponible".

16.- Op. Cit., Jarach, Dino, Páginas 69 y 70.

XI. LA BASE

La base como elemento de las contribuciones, se entiende como el quantum sobre el cual se determinará el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y al cual se le aplicará la tasa correspondiente. A este respecto Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, definen a la base de las contribuciones, "como aquello que representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cual será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto".¹⁷

Por lo tanto deberemos entender, que la base como elemento del impuesto, es aquello sobre lo cual se configura el impuesto que deberá pagar el sujeto pasivo, es decir, será el monto o ingreso al cual aplicada la tasa que determine la ley, tendrá como resultado el gravamen que el contribuyente estará obligado a pagar.

XII. LA TASA

La tasa como elemento de las contribuciones, consiste en una unidad aritmética que determina la ley correspondiente y que se le aplica a la base ya aludida, para la liquidación del impuesto a cargo del contribuyente.

Sobre el particular cabe hacer referencia a las clases de tasas previstas por nuestra legislación fiscal vigente, encontrándonos a las siguientes;

1.- Cuota Fija. Esta clase de tasa dentro de nuestro derecho fiscal positivo, consiste en un porcentaje determinado o fijo por la ley y que se aplica sobre el importe total del hecho generador realizado por el contribuyente. Un ejemplo muy claro de este tipo de tasas o cuotas fijas dentro de nuestra legislación fiscal vigente, lo es el Impuesto General de Importación, el cual se calcula aplicando un porcentaje determinado al valor de factura de la mercancía de procedencia extranjera que se pretenda introducir al territorio nacional. Así también se destaca de entre otros tipos de contribuciones, el Impuesto al Valor Agregado, el cual es determinado y liquidado aplicando un porcentaje fijo descrito por la ley.

2.- Tarifas Progresivas. Son tasas que se van incrementando de acuerdo al monto de los ingresos percibidos por los particulares, decreciendo cuando el monto del ingreso es de menor proporción, por lo cual es una tarifa que cumple con el principio de equidad tributaria y de legalidad establecido en la fracción cuarta del artículo 31 constitucional, que establece que los Ciudadanos deberán contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo cual corresponde a sus respectivas capacidades económicas.

3.- Cantidad fija. Son aquellas que se determinan aplicando al hecho generador de la contribución una cantidad fija expresada en moneda de curso legal en el país y no en porcentajes como en las tarifas progresivas o cuotas fijas. Cabe hacer mención que este tipo de tasa no es de muy frecuente aplicación en nuestro derecho fiscal positivo, ello debido a la depreciación de la moneda y a un continuo proceso inflacionario, por lo cual solo encontramos este tipo de tarifa en contribuciones de vigencia anual, como el Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que la tasa, como elemento del impuesto, estará constituida como regla general, por unidad aritmética determinada en la ley, que regularmente se establece en porcentaje y que será fijo como en el caso del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto General de Importación o tarifa progresiva como es el caso del Impuesto Sobre la Renta, el cual aplicado a la base, anteriormente abordada, determinará el monto que deberá pagar el contribuyente y proceder a su liquidación ante la autoridad hacendaria.

XIII. EPOCA DE PAGO

Respecto a la época de pago de las contribuciones, una vez que se ha realizado el hecho generador con el cual nace la obligación de contribuir y dicho monto se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de efectuar su pago ante la autoridad hacendaria, momento que constituye una tercera etapa dentro del proceso de penetración jurídica de la contribución o también denominada por algunos autores como "configuración del tributo", dependiendo de lo que la ley correspondiente señala en cuanto a su época de pago.

Por su parte el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone en forma general que las contribuciones serán pagadas en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas y a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica;

- I. "Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación respectivamente".
- II. "En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación".

Es así que la época de pago de las contribuciones de que se trate, estará previsto por las disposiciones respectivas a cada una de ellas y a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse de acuerdo a lo citado en las fracciones en comento, por lo cual, para tener conocimiento de la época de pago de cada una de las contribuciones que correspondan, deberemos remitirnos a la ley de que se trate y en caso de que no este previsto en alguna de ellas, serán aplicables las fracciones I y II del artículo 6º aludido.

XIV. SANCIONES APLICABLES

Con relación a las sanciones aplicables en el supuesto de incumplimiento a las disposiciones fiscales de pago, es el párrafo octavo del artículo 20 de Código Fiscal de la Federación en vigor, el que enuncia como accesorios al pago principal de las contribuciones, a las siguientes;

Gastos de Ejecución. De conformidad al artículo 150 del C.F.F., cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas o morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal, por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias siguientes:

1. Por requerimiento del pago
2. Por el embargo
3. Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación del fisco Federal.

En cuanto a los montos mínimos y máximos que deberá pagar el contribuyente a la autoridad hacendaria, por las anteriores diligencias, es el artículo 150 de Código Fiscal de la Federación vigente, el que establece que cuando en el caso de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$218.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

Posteriormente en el párrafo tercero del numeral en comento, se determina la cantidad limite que la autoridad deberá cobrar por concepto de gastos de ejecución, al establecer que "En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$34,050.00".

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Aunque la regla general del cobro por concepto de gastos de ejecución, regulada por el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, es del 2% sobre cada una de las diligencias enumeradas en las tres fracciones del numeral en comento, como anteriormente vimos, también establece montos mínimos y máximos, los cuales en el caso de que el 2% determinado por la autoridad hacendaria por la práctica de alguna de las diligencias enunciadas anteriormente, sea inferior a la cantidad de \$218.00, se cobrará esta cantidad en lugar del 2% regulado. Por otro lado se establece como monto limite que podrá cobrar la autoridad, por la práctica de alguna de las diligencias referidas por concepto de gastos de ejecución la cantidad de \$34,050.00

Asimismo el citado artículo 150 de ordenamiento legal en comento, establece que también se pagara por concepto de gastos de ejecución los siguientes:

- 1.- Los extraordinarios en que incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que se deriven de los embargos señalados por el los artículos 41, fracción II y 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y de publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda.
- 2.- Los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes.
- 3.- Los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando renuncien expresamente al cobro de honorarios.
- 4.- Las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate.

Por último cabe hacer mención, que de conformidad al artículo 2º, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, estos gastos de ejecución son considerados como accesorios de las contribuciones y por lo tanto participan en su naturaleza.

RECARGOS

Son referidos por el artículo 21 del C.F.F., como "la indemnización a favor del fisco, por la falta de pago oportuno de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, o cuando pagándose, dicha cantidad sea menor a la que debió enterarse, en cuyo supuesto los recargos se computaran sobre esa diferencia".

Sigue arguyendo el artículo referido, que dichos recargos "se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión".

Como nos damos cuenta, los recargos pueden ser considerados como una especie de interés moratorio, que tiene como finalidad de resarcir al fisco, la pérdida del poder adquisitivo del dinero por el transcurso del tiempo, cuando se incumple con el pago oportuno de las contribuciones.

El Código Fiscal de la Federación en el numeral apuntado, menciona tres clases de recargos, los cuales a continuación serán abordados:

1.- Recargos por diferencias. Esta clase de recargos se aplican en el supuesto en el que el pago de la contribución haya sido menor al que corresponda, en este caso los recargos se computarán sobre la diferencia entre lo determinado y enterado por el contribuyente y lo que debió haberse pagado.

2.- Recargos por pagar a plazos. Son los recargos que se causan por haberse autorizado por parte de la autoridad hacendaria, pagar a plazos las contribuciones omitidas y sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades, supuesto en el cual también se causarán los recargos establecidos por el artículo 66 del Código Fiscal de

la Federación, relativos al pago de recargos por prorroga sobre la parcialidad, supuesto que establece que cuando no se paguen oportunamente lo montos de las parcialidades autorizadas, los contribuyentes estarán obligados a pagar recargos por prorroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente.

3.- Recargos sobre aprovechamientos. Son los aplicados a los aprovechamientos, los cuales se calcularán de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo, sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

De lo descrito se concluye que los recargos constituyen un resarcimiento y no una pena a favor del fisco por la falta de pago oportuno u omisión en el cumplimiento de pago de las contribuciones, los que se determinan en un porcentaje o fracción del impuesto y en función del lapso transcurrido entre la fecha de exigibilidad de la contribución y aquella en que se paga.

ACTUALIZACIÓN

De conformidad al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación vigente; "El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones del Fisco Federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo del cambio de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al mes más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al mes más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizará por fracciones de mes".

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Como vimos en el apartado anterior, dedicado a los recargos como accesorio de las contribuciones, estos tienen por objeto el resarcir al fisco federal, la pérdida del poder adquisitivo que la moneda sufre en el transcurso del tiempo, mismo fin que persigue la actualización de las contribuciones, que es el de proteger al fisco de las pérdidas pecuniarias que provengan de la falta de cumplimiento oportuno del pago de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, derivadas de los cambios de precios en el país durante el tiempo en que las contribuciones no se paguen a partir de su fecha de exigibilidad.

Por lo tanto en mi opinión, resulta por demás injustificada la introducción de esta figura en nuestro sistema jurídico-fiscal, ya que de esta forma el fisco duplica con la misma sanción la falta de pago oportuno, ya que ambas figuras persiguen el mismo objetivo, que es el que el fisco no pierda el valor adquisitivo de la moneda por el transcurso del tiempo, lo cual no atenta solo contra los que no pagan sus contribuciones o no lo hacen a tiempo, sino aquellos que de buena fe impugnan a través de los diferentes medios de defensa, alguna resolución de la autoridad hacendaria que consideren ilegal y que por un criterio interpretativo del juzgador, pierden el juicio correspondiente, los cuales deberán pagar además de las contribuciones originalmente omitidas, los recargos, actualizaciones, multas, sanciones, el monto de honorarios por notificación, gastos de ejecución etc., lo cual rompe con el principio de proporcionalidad o justicia fiscal, establecido por la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que los contribuyentes afectados por estos gravámenes tienen que soportar una carga fiscal que excede de sus capacidades económicas.

MULTAS

A la multa puede definírsele como la sanción exclusivamente pecuniaria, que impone la autoridad hacendaria a los contribuyentes que han infringido las disposiciones fiscales, es decir, el estado al desear un acatamiento cabal de las disposiciones fiscales, determinó establecer un mecanismo de tipo sancionador y por supuesto coercitivo, de ahí la aparición de las multas en nuestro derecho fiscal, las cuales contienen un doble objetivo; Por un lado constituye una sanción directa y ejemplificadora a los demás contribuyentes de las sanciones impuestas por el fisco en el supuesto en el que incumplan las disposiciones fiscales y por el otro, como un instrumento de coacción para garantizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Sobre el particular, es el artículo 70 del ordenamiento supracitado, el que prevé la aplicación de las mismas por la falta de cumplimiento de las disposiciones fiscales, indicando que:

Artículo 70. "La aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

El precepto aludido es muy claro al disponer, que en el supuesto en el que el fisco cobre una multa no lo priva del derecho de exigir el pago de las contribuciones omitidas, incluyendo las accesorias, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Dentro del numeral en comento, se prevé el supuesto en el que la multa sea reducida hasta en un 50%, situación que a continuación se explica:

"Las multas que este capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas, entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,276,715.00, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en el que se establezcan, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes".

A este respecto, el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece en que casos no habrá multas ante el incumplimiento de obligaciones fiscales:

"Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales,
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

- III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen".

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Bajo este contexto, el artículo 76 del Código Fiscal vigente, establece el monto de las multas que deberán pagarse en los supuestos de comisión de una o varias infracciones que origine la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, los cuales a continuación se enuncian:

"Artículo 76.- Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor les pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió;

II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este artículo. aplicarán el por ciento que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos de la fracción I de este Artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido actualizado desde el mes en que se obtuvo dicho beneficio, hasta aquél en que las autoridades fiscales dicten resolución en la que apliquen la multa, o bien, hasta el mes en que el infractor efectúe el pago de la misma, cuando éste se realice en los términos del párrafo anterior. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, la multa será del 20% al 30% de dicha diferencia. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 64-A y 74, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en las fracciones I y II de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 58, fracción XIV y 112, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

Ahora bien, el artículo 77 de ordenamiento supracitado, establece en que supuestos serán aumentadas o disminuidas las multas a cargo del contribuyente:

"Artículo 77.- En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I. Se aumentarán:

- a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.
- b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.
- c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiere pagado las multas en los términos del artículo precedente.

II. Se disminuirán:

- a) (Derogado)
- b) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa.

Artículo 78.- Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa".

Resulta por demás pertinente apuntar, que la autoridad hacendaria al imponer las multas determinadas en los numerales descritos, por la comisión de las infracciones señaladas, incluyendo las de comercio exterior, deberá fundar y motivar su resolución, teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 75 del ordenamiento supracitado y que a continuación se reproduce:

"Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

- a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

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

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código".

El precepto anterior, cumple de forma cabal con los requisitos constitucionales de la fundamentación y motivación, lo cual se traduce en que toda resolución de la autoridad hacendaria que imponga el pago de alguna multa por infracción a las disposiciones fiscales deberá expresar las circunstancias de hecho que constituyan las mismas y los preceptos legales que configuren ese hecho.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código".

La indemnización por cheques librados sin fondos con los que se pretende pagar obligaciones fiscales, impone la obligación al librador (contribuyente) de indemnizar a la autoridad hacendaria, por pretender pagar con un cheque sin fondos, lo cual dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de aquel, el cual será exigido independientemente de los conceptos en comento, pago que deberá quedar cumplimentado dentro de los tres días siguientes junto con la citada indemnización, o bien, acredite fehacientemente con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito.

La indemnización, el monto del cheque girado y en su caso los recargos que se generen, serán cobrados en el caso de incumplimiento del mismo, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Lo anterior es diferente al procedimiento previsto por el derecho común, en el cual al tenedor del cheque, para obtener la indemnización prevista por el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, es necesario promover el proceso correspondiente.

- c) Principio de Comodidad.-** Adam Smith lo refiere de la siguiente manera "Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero uso, vienen por último a pagarse por el consumidor y generalmente de modo menos gravoso que pueda ser para el"**18.**

18.- Op. Cit., Smith, Adam, Libro V, Tomo II, Pág. 410.

Por lo anteriormente expuesto por Adam Smith, que atiende a los plazos y fechas del pago del tributo explicando así este principio y que deben establecerse en las leyes fiscales, refiere a que los periodos y fechas de pago resulten lo menos problemáticos para los contribuyentes. Así es que nuestra legislación fiscal al establecer en el Impuesto Sobre la Renta, los periodos de pago de dicho impuesto, toma el principio aludido por Adam Smith.

Pero yendo más allá de los plazos y fechas en el pago de la contribución considero que dicho principio no debe acotarse solo con ello, sino las circunstancias que encierran el procedimiento para su cumplimiento, tales como los engorrosos formatos para su cálculo, que implica que el ciudadano promedio, al enfrentarse a tal formulismo declina por no declarar sus obligaciones fiscales.

d) Principio de Economía.- Adam Smith arguye que "Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares, se saque lo menos posible sobre aquello, o sobre más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado"**19**.

Lo anterior a mi entender se explica en la diferencia entre el resultado de la recaudación fiscal y lo que verdaderamente ingresa en las arcas del Erario Público, la cual deberá ser lo menor posible. Asimismo los recursos que el contribuyente paga, deberán ser devueltos por el estado, a través de la prestación de servicios y obras públicas.

A colación de lo expuesto, Adam Smith, dispone cuatro formas por las que tributo resulta ser antieconómico, distribuyéndolas en los aspectos que a continuación se reproducen;

"Primera: El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, con los salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

"Segunda: Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

"Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían con mayor holgura.

19.- Op., cit., Smith, Adam, Tomo II, p.p. 410.

Tercera: Los embargos y demas castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, pueden constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podria producir a la comunidad la inversion de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentacion de evadirlo.

Cuarta: Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranias innecesarias”**20.**

Estas cuatro formas, que a mi consideración son plenamente entendibles, son las causas por las que Adam Smith considera al tributo como antieconómico, razones que en nuestra realidad juridica resultan ser vigentes y que en nuestra práctica son en grandes proporciones onerosas.

1.4 TEORÍA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS

Para entender de una manera más clara al fenómeno tributario, considero que es menester abordar el concepto del tributo en sus diversas acepciones, para posteriormente bajando a las notas particulares, podamos explicar fehacientemente y en forma precisa, esta institución del derecho que a lo largo del tiempo ha revestido una importante complejidad, aclarando que solo serán enunciadas algunas de las definiciones aportadas por algunos de los más importantes tratadistas que han estudiado al presente fenómeno, ya que a partir de su definición y entendimiento podremos darle una mejor interpretación a las ideas expuestas por algunos de los pensadores más reconocidos en el universo del derecho tributario, a lo cual solo se hará un pequeño estudio del mismo, por así requerirlo el tema del presente estudio.

Para Sergio Francisco de la Garza, los tributos o contribuciones “son las prestaciones en dinero o en especie, que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” **21.**

20.- Idem, Smith, Adam, Pág. 410

21.- De la Garza Sergio, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Décimo Octava Edición, México, 2000, Página 320.

En opinión de este autor, la denominación de tributo, que no contempla nuestra legislación fiscal, es sinónimo de contribución, acepción nominada por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, el cual no define dicho concepto, sin embargo y atendiendo a nuestra legislación Fiscal vigente, es el sentido que en forma genérica se da a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Dino Jarach, define al fenómeno tributo, como "aquello que el estado obtiene mediante el ejercicio del poder de imperio, es decir, por leyes que crean obligaciones, a cargo de sujetos-individuos y entidades, en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan"**22**.

Alain Barrere, define al fenómeno tributario dentro de las denominadas "detracciones fiscales" a las que refiere como el conjunto de operaciones utilizadas por el poder público para obtener por medio de la deducción y por la vía de coacción sobre las rentas de los particulares, los ingresos necesarios para su funcionamiento"**23**.

Al respecto José Juan Ferreiro Laptza, más que una definición, aporta una descripción de lo que para su pensamiento es el tributo, expresándolo de la manera siguiente;

"El tributo, es la prestación pecuniaria que el estado u otro ente público exigen en uso del poder que les atribuye la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deban ser establecidas por ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración"**24**.

22.- Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Edit. Abeledo-Perrot, Argentina, 1983, Pág. 232.
23.- Barrere, Alain, Economía Financiera, Edit. De Derecho Financiero, Madrid, España, 1969, tomo I, Pág. 26.
24.- Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, Edit. Marcial Pons, Madrid, 1992.

A este respecto y recabando los puntos distintivos de fenómeno del tributo, podríamos advertir cuales son las características o elementos de los que este se encuentra revestido, advirtiendo desde mi punto de vista los siguientes;

1.- Son prestaciones que el particular otorga al estado.

A este respecto cabe resaltar, que nuestra legislación no introduce que el impuesto deba ser una prestación, inclusive yendo más a fondo se debería establecer como una contraprestación al estado, en los cuales los derechos y obligaciones entre el estado y el particular sean extensivos, es decir, al contribuir a los gastos públicos, es mi derecho demandar al mismo, los mínimos o máximos derechos como contribuyente que sostiene un aparato burocrático y obsoleto, derechos que se traducen una mayor y más eficaz seguridad pública, atacar el problema de la impunidad, la prestación de mejores servicios públicos, la erradicación de las crisis recurrentes etc.

2.- Una segunda característica donde de manera unánime coinciden los tratadistas en cita, es lo referente a que es una prestación en dinero.

Dada la naturaleza monetaria de nuestra economía, dicha prestación que se otorga al estado, es de carácter pecuniario, ya que es el sistema que reviste una mayor facilidad para ser utilizada.

3.- Una tercera característica del fenómeno que nos ocupa y en donde equidistan los estudiosos de este fenómeno, es en lo que concierne al sujeto activo de esta relación jurídica, el cual invariablemente esta representado por el estado, como el ente supremo en todo momento sujeto a las norma que el mismo expide.

4.- Este cuarto punto o característica del fenómeno del tributo, lo constituye la obligatoriedad de su pago, misma que deviene del hecho de ponerse en la situación descrita por la norma, para que nazca a la vida jurídica el derecho de crédito.

5.- El quinto punto, se refiere a que dicho tributo deberá estar establecido o contenido en una norma, para que el mismo pueda tener obligatoriedad y se cumpla con la garantía de legalidad, descrita en la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que es en este precepto constitucional en donde se establece la obligación de contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

igualmente la fracción VII del artículo 73 Constitucional, es el que faculta al Congreso de la Unión, a imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto aprobado cada año en la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos.

Abundando en el presente tema, que nuestro Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo 2º, no concede una definición del concepto que nos ocupa, ya que este arguye lo siguiente:

Art. 2º . "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III Y IV de este artículo".

Como se aprecia en la enunciación formulada por el legislador sobre el fenómeno que nos ocupa, la misma solo hace referencia primeramente, a la distinción del impuesto como especie del genero de la contribución, así como también, quienes se encuentran obligados a su pago, es decir al elemento subjetivo del mismo y a la configuración del hecho imponible y el hecho generador como presupuestos para su nacimiento, pero en ninguna de las disposiciones legislativas fiscales, se define a dicho fenómeno, situación que deriva en la dificultad para delimitar el mismo y que provoca la confusión recurrente de los conceptos descritos por el citado artículo 2º del ordenamiento legal en comento.

A este respecto y a colación de lo descrito por el artículo precedente, Emilio Margain Manautou, considera que "en la práctica no es posible distinguir con claridad si se esta en presencia de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial, lo que se ha querido precisar mediante la teoría de los precios"**25.**

25.- Margain Manautou, Emilio, "Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano", Décima Edición, 1991, México, Edit. Porrúa, Pág. 349.

Después de abordar en forma somera la conceptualización del fenómeno tributario como un presupuesto para la mejor comprensión del tema que posteriormente se estudia, proseguiré al análisis del tema objeto de este primer capítulo denominado "La Relación Jurídico Tributaria".

A través del tiempo y como una imperiosa necesidad de desentrañar el íntimo sentido del fenómeno tributario, se han construido distintas teorías, diversos autores han dejado explícita su concepción de este fenómeno dentro del ámbito jurídico, algunos de ellos han coincidido en que dicho fenómeno puede definirse a partir de 2 conceptos;

- a). Como una "Relación de Poder"
- b). Como una "Relación Jurídica Obligatoria".

Al respecto preguntarnos cual sería la explicación del tributo desde el punto de vista de la ciencia jurídica, sería como tomar los aspectos de la misma y solo adecuarlos o extrapolarlos a las necesidades de la relación jurídica tributaria.

Como consecuencia de ello los estudios en torno al fenómeno tributario se han intensificado, arrojando dos conceptos a partir de los cuales se puede entender desde el punto de vista jurídico este fenómeno que en lo particular nos ocupa.

Al margen cabe hacer mención que no todas las teorías diseñadas por la ciencia jurídica han sido aceptadas, por lo cual solo se hará mención a aquellas que han sido las mejores elaboradas, consistentes y adoptadas por el legislador de nuestro país.

Al respecto y en la especie, solo se hará mención a dos de estas teorías para darle explicación al fenómeno tributario, teorías que más arraigo e influencia han ejercido en la formación del derecho tributario actual, amén de ser las mejores elaboradas, sin que por ello se menosprecien otras posturas dogmáticas, solo que a razón del autor, las que a continuación se describen, son las que coinciden de los demás autores, resultan ser las más explicativas del fenómeno tributario.

Como venía exponiendo, son dos los conceptos a partir de los cuales el fenómeno tributario ha sido explicado;

- a). Como una Relación de Poder.
- b). Como una "Relación Obligacional".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4.1 COMO UNA RELACIÓN DE PODER

Es precursora de esta teoría la doctrina alemana e italiana de principios de siglo, según la referencia de José Luis Pérez de Ayala, dichas definieron al fenómeno tributario desde el punto de vista de una relación de poder, encerrando de inicio una actitud inconsistente y falta del análisis jurídico de las instituciones del derecho, para definir al fenómeno que nos ocupa.

A esta forma de percibir el tributo le fue denominado "Gewaltuerhactitis", acepción de origen alemán que significa "relación de fuerza o relación de poder", doctrina sustentada con gran convicción por Ottmar Bühler, quien fuera profesor de la Universidad de Münster, al igual que por algunos de los tratadistas italianos de la época, aunque siguiendo caminos distintos, han llegado a la misma conclusión, es decir, explicar al fenómeno tributario como una relación de fuerza o poder que el estado ejerce por su condición de supremacía sobre los gobernados.

A decir de José Luis Pérez de Ayala, dicha teoría contiene puntos de importancia e implicaciones que a continuación se enuncian;

- a). "El Derecho Positivo no concede al estado poder alguno que antes no tuviera, luego, la Administración no actúa en virtud de un poder concedido por la ley positiva, sino en virtud de un poder que le es inherente"**26**.

26.- Pérez de Ayala, José Luis, *La Potestad de Imposición y Relación Tributaria*, Buenos Aires, Documentos del Centro Interamericano de Estudios Tributarios.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Al respecto se hace manifiesta la omisión de un análisis más profundo y dogmático de las instituciones Tributarias, ya que para quienes sostienen esta teoría dejan al descubierto la supremacía del estado frente a los derechos de los gobernados, es decir, con la potestad con la que nace puede establecer gravámenes sin estar sujeto a ningún tipo de normatividad, y por lo tanto imponerlas justificándose en esa "supremacía" el pago del tributo a los gobernados.

La presente teoría inclusive rompe con el principio de la división de poderes y la autolimitación del estado, teoría que refiere al estado como productor de normas y simultáneamente como ente sometido a dicho ordenamiento jurídico, ya que su inobservancia por parte del estado traería como consecuencia un sistema anárquico, en el cual el estado regularía la conducta de sus gobernados sin ninguna limitación, imponiendo algún tipo de obligación, sin justificación en la norma, ya que el estado en este supuesto quedaría fuera de la obligatoriedad de las mismas, justificando este actuar, con la explicación diáfana de que al nacer con la supremacía puede imponer obligaciones sin ser extensivas a él, extralimitándose en su imposición tributaria.

A este respecto Dino Jarach manifiesta;

"El error ideológico, consiste en considerar ineludible la supremacía del estado frente a los individuos, y que en todas las obligaciones que el estado impone a los particulares, aquel, se coloca en una posición de preeminencia, por lo cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo estos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el estado fuese una entidad superior, cuyos derechos prevalecieran sobre los particulares"²⁷.

A mayor abundamiento, tratar de explicar al fenómeno tributario desde el punto de vista de una relación de poder, sería reducir al mínimo el análisis y estudio profundo de dicha institución, para justificarlo con el argumento de la supremacía del estado sobre los particulares, por una potestad que le es connatural, acepción que atenta a todas luces contra el estado de derecho y quebranta el principio de legalidad, en el sentido de que todo acto de imposición del estado, en el que establezca alguna obligación al gobernado, deberá estar-

regulado en una norma expedida con anterioridad al hecho, en lo particular sería al que le da origen a la contribución, con la posibilidad de adecuar el aforismo repetido con lo que en el derecho penal es aplicable y que a la letra reza: Nullum phoenas sine lege, por el mismo ya acuñado por el derecho fiscal reconocido como; Nullum Tributum sine Lege,

Debido a su inconsistencia y falta de análisis de las instituciones de derecho, además de atentar contra la teoría de la división de Poderes, la autolimitación del estado y el estado de derecho, esta doctrina no prospero y no trascendió al universo jurídico, por lo cual lo acotado en su estudio.

1.4.2 EL TRIBUTO COMO UNA RELACIÓN JURÍDICA OBLIGACIONAL.

Esta ha sido la teoría mayormente aceptada por la doctrina latinoamericana, a pesar de contener a voz de algunos tratadistas algunas inconsistencias, pero que construyo las bases para la edificación de nuestro sistema tributario actual.

Esta teoría nace en el año de 1937, con la obra de A.D. Giannini, intitulada "II Reporto Iuridico Dimposta" (La Relación Jurídica Impositiva), obra que sin lugar a dudas contribuiría en gran parte al desarrollo de la teoría que más tarde llegaría a regular la relación entre el estado y los particulares, en lo que a los tributos se refiere, lo que no significa que Giannini, hubiese sido el único sostenedor de dicha teoría, ya que autores de las más variadas latitudes han seguido enriqueciendo y perfeccionando esta, autores como: Fernando Sainz de Bujanda, Dino Jarach, Benvenuto Grizzioti, Blumestein, Mario Pugliese, entre otros.

A este respecto A.D Giannini y otros autores sostienen que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que esencialmente en su conjunto forman el contenido de la denominada relación jurídico-tributaria.

Esta teoría apuntada por los autores que abundaron en el tema y del que sobresale A.D. Gianinni, señala que tal contenido del fenómeno tributario constituye una relación de esencia compleja, ya que de la aplicación de la misma surgen una multiplicidad de vínculos, derechos y obligaciones de la autoridad hacendaria e igualmente derechos y obligaciones del contribuyente sujetos a su potestad, estableciéndose como objeto principal el pago del tributo, a lo que llama Giannini "Deuda Tributaria", por lo tanto se puede concluir, que para este autor de gran trascendencia en el mundo de los tributos, esta relación resulta ser algo más jurídicamente, no solo puede definirse a partir de una relación principal u obligacional, sino resulta ser algo más, a lo cual, este mismo autor responde afirmando que de la misma se desprenden deberes, entendiéndolo por ellos, a los derivados de actos administrativos y a la obligación principal como la que nace del presupuesto de hecho, distinción que vislumbra la esencia de cada una de las instituciones apuntadas.

Según Dino Jarach, esta relación jurídica tributaria, se ocupa en general, a la relación jurídica principal, es decir, a la que se refiere únicamente al pago del Tributo, es decir al cumplimiento originario del crédito que el estado tiene a favor, por establecerlo en una norma, con la justificación, por parte de este, de hacer extensivos los beneficios obtenidos por tal recaudación, no dejando fuera de esta, los llamados por el presente tratadista, "suplementos de los impuestos", que en nuestro sistema jurídico reconocemos como sanciones, multas, actualizaciones, etc., es decir a los accesorios de la contribución.

Por lo que dicha teoría se basa en la obligación principal, consistente en una obligación de dar, no dejando fuera a criterio particular, a las obligaciones de hacer, no hacer, tolerar y permitir, las obligaciones penales- tributarias, obligaciones o deberes de los administrados, así como también las relaciones procesales derivadas de conflictos en materia tributaria o penal tributaria.

De acuerdo con los argumentos esgrimidos por el autor en cita, este fenómeno consiste solo en una relación meramente de derecho y por lo tanto constituida subjetivamente por dos partes, determinados uno por el sujeto activo (reconocido por la entidad a la que el estado-

atribuye las facultades para la recaudación del tributo) y por otro lado, el sujeto pasivo de esta relación (reconocido como el contribuyente).

Sobre el particular, Antonio Jiménez González refiere que; "Dichos vínculos en algunos casos tienen por contenido una relación entre el derecho potestativo y el deber de sujeción. Así por ejemplo la autoridad puede ordenar y practicar visitas de inspección o auditoria al administrado o contribuyente, y este debe soportar no obstruyendo el ejercicio de dicha potestad; en otros casos la relación tiene por contenido el ejercicio de una facultad y el cumplimiento de un deber, en los casos en que el administrado o contribuyente debe presentar sus declaraciones o avisos, de llevar determinados sistemas contables y correr los asientos de una determinada manera, y por lo tanto la autoridad tributaria tiene la facultad de exigir que las anteriores conductas se lleven de conformidad con el ordenamiento jurídico. Existen otros casos en los que la relación se desagrega en un derecho de crédito por un lado, y en una obligación de pago por el otro, es decir, los extremos de la misma lo constituyen la deuda y el crédito, tales supuestos se dan, cuando colocado el sujeto en los supuestos normativos, se convierte en obligado y por lo tanto a pagar una suma determinada de dinero, surgiendo en tal caso el derecho de crédito a favor de la autoridad hacendaria"**28**.

Según este autor, y coincidiendo con la teoría descrita por A.D. Giannini, este vínculo obligacional que surge entre el estado y el contribuyente, puede tener sus orígenes en una multiplicidad de actos, por ejemplo de la sujeción del particular frente al estado, derivado de su poder y potestad tributaria, facultad regulada por la ley suprema, es decir, un derecho del estado, y por otra parte, la obligación del contribuyente de pagar el crédito o la deuda una vez que este realiza la conducta descrita en la norma, de la que se configura como acreedor el estado a través de la autoridad hacendaria, en lo particular podríamos hablar hasta el momento de que la relación jurídico-tributaria se compone únicamente de la denominada obligación principal, tesis apoyada por Dino Jarach y A.D. Giannini, entre otros autores, surgiendo así el "derecho de crédito" o también reconocida por A.D. Giannini como la "deuda tributaria".

28.-Jiménez González, José Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Ecafsa, Quinta edición, Primera reimpresión, México, 1999, Pág.230.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

En segundo lugar Antonio Jiménez González hace referencia a otro tipo de vinculo, que no se acota solo a la obligación principal, ya que según este autor, la autoridad Hacendaria revestida de la facultad que le confiere el estado, solicita al contribuyente una obligación de hacer, denominada por algunos de estos tratadistas como "un deber", en el cual dicha autoridad solicita del contribuyente por ejemplo, una solicitud de inscripción al RFC, requerimiento del dictamen de contador publico autorizado, solicitud de cambio de domicilio, etc., las cuales podríamos considerar como accesorias, aunque si bien es cierto, estos deberes van encaminados al cumplimiento de la obligación principal, la diferencia entre el deber y la obligación diríamos, es el carácter patrimonial que la obligación conlleva, ya que el deber únicamente complementa la obligación principal.

Por lo tanto, el autor en cita, entiende a la relación jurídico-tributaria, no solo con un contenido supeditado a la "obligación Principal", sino esta relación encierra algo más, que no se agota solo con la que precede, sino con una serie de vinculos, dentro de los cuales se encuentran los denominados accesorios, en los que su inobservancia por parte del contribuyente, traería como consecuencia el surgimiento de un derecho de crédito.

Haciendo referencia a estos vinculos de la relación jurídico tributaria, Héctor B. Villegas, hace alusión a que para entenderla tendríamos que apreciarla desde dos sentidos;

- a). "Como la vinculación establecida por una norma jurídica, entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato del pago del tributo) y;
- b). Como la vinculación establecida por esa misma norma legal, entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe como sujeto pasivo"**29**.

El autor precitado hace referencia en estas líneas, al carácter obligacional de la relación jurídico-tributaria, contenida en la norma jurídica, como el presupuesto en donde deberá encuadrar dicha conducta del sujeto para que de inmediato surja la obligación contenida en-

la misma, mejor reconocida como (hecho generador). Asimismo haciendo mención a las obligaciones denominadas accesorias de esta relación jurídico-tributaria y que igualmente se encuentran descritas en la ley, de las cuales en su origen podríamos anunciar su falta de contenido patrimonial, pero que su incumplimiento por parte del gobernado genera un derecho de crédito a favor del estado.

De acuerdo a los diferentes autores que han analizado e interpretado a este fenómeno tributario tan complejo, una gran parte de ellos han sostenido que dicho fenómeno jurídicamente se traduce en una multiplicidad de relaciones, lo que ha dado como resultado la polémica sobre el carácter simple o complejo de la relación jurídico-tributaria.

A.D. Giannini por su parte y en clara referencia de lo aducido en líneas que preceden, afirma que dicha relación jurídico tributaria recoge un carácter complejo del referido fenómeno, al igual que Mario Pugliese, ambos sostienen el carácter complejo de esta relación, en donde a su entender, que al extremo de cumplimiento de la relación principal de pagar el impuesto, se encontrarían las obligaciones denominadas accesorias, descritas ya por los estudiosos que preceden y que en su momento fueron referidos, las cuales a decir de estos estudiosos del fenómeno tributario, están constituidos por las obligaciones de pagar intereses, multas, es decir las obligaciones de carácter sustantivo, pero no tributario únicamente, sino penal, es decir, las relaciones del derecho penal tributario.

De acuerdo a esto, Gianinni, al igual que una gran parte de los juristas italianos, reunía todas esas obligaciones y derechos, de contenido diverso y que tienden a la misma finalidad, en el concepto genérico de la relación jurídico-tributaria. Para esta doctrina, el fenómeno tributario desde el punto de vista del derecho constituye una unidad epistemológica y la fuerza centrífuga de la obligación tributaria que polariza todas las demás relaciones jurídicas derivadas del fenómeno tributario.

Dino Jarach, en franco desacuerdo con lo aducido por A.D. Giannini y por Mario Pugliese, asiste que, las obligaciones accesorias a las que hacen referencia los autores en cita, son relaciones originadas por otros hechos, que no son los que dan origen a la relación tributaria-

abunda refiriendo que; "la infracción es un hecho punible del que nace la relación jurídico-tributaria penal"³⁰.

Considero que ambas doctrinas tienen sin lugar a dudas suficientes elementos de convergencia, ya que lo que para una constituye la relación jurídico-tributaria, para la otra, lo es la relación jurídico-tributaria principal, para lo que unas son los denominados deberes, para la otra son las relaciones tributarias accesorias.

Por lo que, se infiere que la explicación del fenómeno tributario, se entiende a partir del concepto de la relación jurídica obligacional, siendo por lo tanto cualquier tipo de contribución desde el punto de vista jurídico, una especie de relación obligacional, por lo que siendo la obligación un vínculo jurídico por medio del cual el sujeto reconocido por la norma como acreedor (que invariablemente es el estado en el origen de la relación) puede exigir a otro, llamado deudor (que invariablemente es el gobernado que se coloca en la situación descrita por la norma legal), el cumplimiento de la obligación de dar, es decir, la exigencia del derecho de crédito, resulta ser el concepto a través del cual se explica jurídicamente al fenómeno tributario, reservando para el resto de las cargas patrimoniales o las que no tienen ese contenido y que debe soportar el contribuyente, además de la obligación principal del pago del tributo, los deberes o el cumplimiento de las relaciones jurídico-tributarias accesorias.

1.5 DE LAS OBLIGACIONES EN GENERAL

Una vez explicado y analizado el tema de las contribuciones, a través de su teoría jurídica, por medio de la "Relación Jurídico-Tributaria", considero necesario, una vez que concluimos en que la contribución se explica a partir de la relación obligacional cuyo objeto principal está contenido por la obligación y el derecho de crédito, además de las obligaciones de hacer, no hacer, y tolerar, es necesario establecer el estudio y la explicación de esta institución crucial y-

30.- Op. Cit., Jarach, Dino, Pág. 374.

columna vertebral del derecho en general, que es la "obligación", de la cual surgen una multiplicidad de consecuencias jurídicas, máxime cuando es a partir de esta que se explica a las contribuciones.

De inicio y haciendo notar lo apuntado en el tema que precede, la complejidad que revisten las contribuciones, contienen en su esencia y origen aspectos de raigambre civilista, como lo es la obligación en su aspecto lato, siendo, a través de ella, la forma idónea de explicar su nacimiento a la vida jurídica, derivado como ya se indicó, de que el obligado se coloque en la situación prevista por la norma, para que mediante esta realización del hecho sea encuadrado en la misma para ser exigible y surja la ya analizada "obligación jurídico-tributaria".

Entrando en materia, debemos entender que la obligación depende principalmente y en términos generales, de la voluntad del llamado a cumplirla, denominada esta, por la doctrina civilista como "natural", la cual no es sino una obligación meramente moral, en este tipo de relación natural el acreedor está privado del derecho de exigir la ejecución, su cumplimiento por lo tanto, se encuentra desprovisto de sanción.

A contrario sensu, las obligaciones civiles están constituidas por un conjunto de derechos subjetivos y deberes jurídicos. El deber jurídico integrado en la relación obligatoria, asume la fisonomía de la "deuda" y el derecho subjetivo o poder jurídico correspondiente a él, asume la característica del "crédito". El "deber" aquí constituye una prestación cuantificable en dinero o en especie.

Ahora bien, primeramente y a manera de hacer más comprensible el tema que se analiza, se abordara lo señalado en el párrafo que precede y que concierne al derecho objetivo y derecho subjetivo, lo anterior para establecer de inicio la correlación entre ambos conceptos, los cuales configuran la relación o como se mencionaría en el derecho Romano "el vínculo obligacional" entre el sujeto pasivo y el activo, aspecto sustantivo del cual nos ocuparemos igualmente en este espacio.

Al respecto y regresando a mi curso de obligaciones y contratos, estableceremos que al referirnos al derecho objetivo, estamos haciendo alusión al conjunto de normas jurídicas, cuya especie más importante es el de las leyes, las cuales deberán ser observadas y respetadas por los individuos que conforman al estado y las cuales se imponen a una colectividad (generales), por una decisión que no es propia, sino ajena a la voluntad del sujeto al que se le aplican (heterónomas) y las cuales puede hacerse valer cuando se incumplen mediante el uso de la fuerza (coercibles).

Por el contrario, al referirnos al derecho subjetivo, estamos haciendo alusión a la facultad contenida en la norma, o por la obligación a cargo de este sujeto, por la norma contenida en una ley.

Por lo anterior, podemos definir al derecho subjetivo como "El conjunto de facultades jurídicas que los individuos tienen frente a los demás o bien frente al estado", lo anterior vendría a revestir aspectos en concordancia con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria ya estudiada.

A partir de tales definiciones podríamos afirmar que dichas acepciones se encuentran ligadas entre sí, mediante una relación de reciprocidad y complementariedad, afirmándose que una es presupuesto de la otra, por lo que la imposibilidad de dividirlos para su estudio.

Al respecto Edgardo Peniche López, señala que;

Debemos entender que el derecho objetivo "No es otra cosa que el conjunto de normas que integran los códigos y que necesariamente se dirige a los valores u objetos tutelados por la ley, en cuya salvaguardia se interesa el hombre"³¹. Tal conjunto de normas imperativo-atributivas, otorgan facultades al mismo tiempo que imponen los deberes correlativos, pero siempre dentro de una esfera determinada.

31.- Peniche López, Edgardo, *Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil* Decimoseptima edición, Editorial Porrúa, Página 21, México, 1983.

Al respecto, cuando hablamos de derecho subjetivo, nos estamos refiriendo "a la facultad que tiene el sujeto activo de exigir el cumplimiento de la norma jurídica, es decir, el precepto atribuye su contenido a un titular denominado "derecho-habiente" quien tiene el reconocimiento suficiente para obtener del obligado, la satisfacción que corre a cargo de este último"**32**.

Por lo tanto, podemos advertir que dicho contenido es el que da origen a la obligación de tributar, ya que para ello es necesario la elaboración de la norma mediante el proceso materialmente legislativo (derecho objetivo) y por otro lado la realización de la conducta que encuadre en la norma para que nazca a la vida jurídica dicha obligación de tributar, en lo particular deberá regularlo la norma de mayor jerarquía, en este caso la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y facultado por ella a las leyes secundarias.

Una vez explicados brevemente los conceptos de derecho objetivo y subjetivo respectivamente y de su indubitable correlación y dependencia una de la otra, surge lo que la doctrina civilista denominó "obligación", creo conveniente analizar en la forma en la que resulte idónea, con el objeto de que sea útil para determinar el origen de la relación jurídico-tributaria.

En relación con el tema que nos ocupa, Rafael Rojina Villegas elaboró una definición acerca de esta institución de raigambre civilista, determinada como "obligación", la cual resulta ser de gran relevancia para el explicar más adelante, de donde nace la obligación de tributar, a este respecto el autor en cita menciona que;

Obligación. "Tradicionalmente se ha definido a la obligación como un vínculo jurídico, por virtud del cual, una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamada acreedor"**33**.

32.- Op., Cit., Peniche López, Edgardo, Pág. 21

33.- Rojina Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano, "Obligaciones"
Volumen I, Tomo V, Tercera Edición, Edit. Porrúa, México, 1976, Pág. 9.

Por lo anterior podemos afirmar hasta este momento, que la obligación tributaria aparece en el derecho Público Romano, sin embargo, en el sistema jurídico mexicano, se explica través de la teoría de la obligación, por lo cual, grandes tratadistas y estudiosos del derecho han considerado al derecho civil como la parte toral o columna vertebral del derecho en general, ya que es a partir de aspectos de la doctrina civilista, que se han construido ramas diversas del derecho, no siendo el derecho fiscal la excepción.

De lo anterior se deduce que por obligación deberá entenderse, al vínculo entre 2 ó más sujetos, en virtud del cual, uno de ellos queda obligado (deudor), es decir, sometido o comprometido ante otro (acreedor) a cumplir una determinada prestación o a desarrollar alguna actividad de carácter patrimonial, en lo que en nuestro estudio enriquece sobre manera, ya que en lo particular, para que se determine el nacimiento de la obligación, es menester la existencia de un sujeto activo que pretende un derecho, que extrapolándolo al estudio que nos ocupa, tal característica es revestida por el estado a través de la autoridad hacendaria y por otro lado al sujeto denominado como "deudor", que originariamente en la relación jurídico-tributaria serán los contribuyentes, por disposición constitucional.

Hasta el momento podemos advertir que los sujetos dentro de la obligación y por lo tanto como elementos subjetivos y principales, son imprescindibles, ya que toda obligación debe recaer en alguien y todo deber supone una facultad que es en sí, el derecho de la misma, entablándose así la relación jurídica entre ambos sujetos, la cual no podría ser explicada sin considerar al objeto de dicha relación obligacional, misma que puede consistir en un dar, un hacer, no hacer y tolerar.

Para Aubry, Ran y Braudy Lacantinerie, la obligación de dar, invariablemente tendrá un contenido patrimonial, es decir, cuantificable en dinero o pecunio, a diferencia de la obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, las cuales contienen las abstenciones o prestaciones de carácter patrimonial, moral o religioso.

Esta fue la parte central de la teoría de Rodolfo Ihering, aceptada por nuestro código civil, siguiendo a la doctrina clásica Francesa, la cual exigía que la prestación o la abstención fuesen valorizables en dinero.

A este respecto, cabe hacer mención que el nacimiento de la obligación principal en el plano de los tributos, resulta ser de las denominadas de dar, es decir, de una prestación pecuniaria y por lo tanto cuantificable en dinero, a diferencia de otras modalidades de obligaciones de hacer (Guardar la contabilidad por 10 años, el llenado de determinada forma de declaración, presentar los estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado etc.), no hacer (Ocultar contabilidad derivado de la práctica de la visita domiciliaria, libros de registros etc.), y tolerar (soportar las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria etc), acciones que algunos autores las han denominado como "deberes", debido a su falta de contenido patrimonial.

Por lo anterior podemos afirmar, que los elementos de la obligación entendida en un sentido lato, tendrá como elementos estructurales; al subjetivo (acreedor y deudor) y un objeto, que tratándose del derecho tributario dicho elemento originario siempre consistirá en el pago de crédito fiscal determinado en cantidad líquida, constituyendo el pago del tributo cuya obligatoriedad tiene como limite el patrimonio integro del contribuyente, toda vez que de acuerdo al artículo 22 constitucional excluye de la garantía individual la confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de estos para el pago de impuestos o multas.

Art. 22. "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas".

Sobre este punto, creo que el tema que nos ocupa en lo particular, ha sido delimitado tomando como base los conceptos de la doctrina civilista, advirtiendo primeramente la relación entre el derecho subjetivo y el derecho objetivo, para posteriormente bajando por las notas particulares, llegar a cada uno de los elementos estructurales de la obligación en el derecho civil, para posteriormente extrapolarlo al derecho tributario, descomponiendo para ello en sus elementos esenciales a dicha obligación, explicando el contenido subjetivo y el objeto de la misma, adecuando tales características a la relación jurídico-tributaria.

Al respecto, cabe hacer una estructuración, de lo que el derecho sistematiza a la obligación, entendida en un sentido genérico, por lo que con el afán de hacer más didáctica dicha explicación, se transcribe a continuación un cuadro sinóptico anunciando los elementos que componen a esta institución de raigambre meramente civilista;

	Sujetos		acreedor deudor
Obligación o derecho personal etc.	Objeto	Dar Hacer	Prestación económica Prestación de carácter patrimonial, moral, religiosa,
		No hacer Tolerar	prestación no económica
	Relación Jurídica	Procede de la norma de derecho (Teoría Francesa)	
		Supone el poder coactivo (Teoría Alemana).	

De acuerdo con la teoría civilista respecto a las obligaciones, estas encuentran su origen ya sea en la voluntad del obligado (denominadas por esta doctrina como "obligaciones voluntarias") o bien derivado de la voluntad de la ley (denominadas legales).

Según esta doctrina, cuando hacemos referencia a las obligaciones "voluntarias" o "consensuales", estamos refiriéndonos que en aquellas, la ley es la fuente mediata y la exteriorización de la voluntad su fuente inmediata, lo anterior debido a que efectivamente es la voluntad de los sujetos lo que origina el surgimiento de la obligación, siempre y cuando dicha conducta se encuentre regulada o prevista en un cuerpo normativo que le atribuya tal eficacia, es decir, al referirnos a las obligaciones consensuales podemos advertir la preeminencia del consentimiento, lo cual llega a nuestra mente las obligaciones contractuales.

Sigue exponiendo la doctrina civilista en lo particular, otra categoría o tipo de obligación atendiendo a su fuente inmediata, como lo son las denominadas "legales", en las cuales según explica, con la sola aparición de la ley se presupone el surgimiento de la obligación, teoría que en el derecho tributario resulta insuficiente, exponiendo que una obligación de tipo tributario no puede nacer por el solo hecho de publicarse en una ley, abundando el pensamiento tributario que para que surja una obligación a la vida jurídica, es necesario que se de en la realidad la realización del supuesto previsto en dicha norma y que una vez verificados o comprobados estas circunstancias, se generen una serie de consecuencias que determinarían la situación del sujeto pasivo de esta relación, por lo que se puede afirmar en lo particular, que la ley en la generación o nacimiento de la obligación tributaria es un elemento necesario pero no suficiente, ya que sin el hecho que genere la adecuación de la conducta a la norma, esta no se actualiza, simplemente la obligación no surge a la vida jurídica, entendiéndose en esta hipótesis a la ley como un presupuesto, o más bien como una proposición, la cual no tiene eficacia sino se actualiza mediante la realización del hecho que se adecue a dicha disposición normativa, a lo cual referimos, que tratándose del derecho tributario, a este acto que actualiza a la norma jurídica se le denomina "Hecho Generador" y a la hipótesis normativa que la prevé "Hecho imponible".

Por lo tanto, para que pueda nacer la relación jurídico-tributaria, es necesario que el identificado como "sujeto pasivo" realice la conducta que describe la ley, para que una vez verificados los actos de dicho sujeto, la autoridad hacendaría determine la obligación a cargo de quien en ese momento se convierte en el deudor de dicha relación obligacional, por lo anterior estas obligaciones han sido consideradas por la doctrina tributaria, como "obligaciones ex-lege", es decir, aquellas en las que la disposición normativa prescinde del hecho o la realización del acto previsto por la norma, para que se produzca materialmente el nacimiento de la relación jurídico-tributaria.

1.6 LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

Toda autoridad fiscal necesita de las facultades para comprobar que los contribuyentes cumplan con el pago de las contribuciones a su cargo, o bien cerciorarse de que las enteradas hayan sido las correctas de conformidad a la legislación fiscal vigente.

Estas facultades de comprobación fiscal se encuentran previstas dentro del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, mismas que se han ampliado conforme la doctrina a generado numerosos comentarios y análisis sobre el comportamiento de los contribuyentes frente a sus obligaciones fiscales.

Sobre el particular la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación resolvió lo siguiente:

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD, POR LO QUE LA ACTUACIÓN ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIAS LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN.- El desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar la defensa del particular, pues se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Por ello en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización estaría emitida en contravención a las disposiciones aplicadas".

Precedentes:

Juicio Atrayente No. 72/92/2294/92, Juicio de nulidad de 1993, página 9.

Fuente: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Al respecto el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es el que determina el procedimiento para que la autoridad hacendaria compruebe 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 y los créditos fiscales así como para comprobar la comisión de ilícitos fiscales, el cual al tenor literal dispone;

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

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

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

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

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

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

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

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

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

Por lo tanto, las facultades de comprobación fiscal, tienen como finalidad inmediata, el crear una sensación de riesgo en el contribuyente incumplido y con ello inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones, para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento y que en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Por lo que solo quienes tengan el carácter de autoridades fiscales podrán llevar a cabo dichas practicas, que de conformidad al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Publica Federal faculta a la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico al cobro de las contribuciones federales en los términos que establezcan las leyes, así como a los artículos 2º, 7º fracción IV de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los respectivos 1º y 15 fracción I y VII de su reglamento, los cuales facultan al Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la SHCP y específicamente la Administración de Auditoria Fiscal, el comprobar que el contribuyente haya cumplido cabalmente las obligaciones fiscales a su cargo y de los terceros ajenos a el, así como sus accesorios y aprovechamientos de carácter Federal.

Se destaca del texto del artículo 42 del multicitado código aludido, que las autoridades fiscales competentes dirigirán sus facultades de comprobación, a los contribuyentes, que de conformidad a la fracción IV de la Carta Magna son los obligados al pago de las contribuciones par financiar el gasto público.

También se dirigirá a los responsables solidarios, determinados por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, en sus diversas fracciones, ya abordadas n el capítulo que antecede-

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

así como a las que la doctrina a nominado como retenedores, recaudadores, verificadores, sustitutos y los que tengan responsabilidad objetiva. Así también se hace mención a los terceros, que son aquellas personas que tienen alguna relación con el contribuyente, tales como proveedores de bienes o servicios o por conceder el uso o goce de bienes o por tener alguna injerencia entre el obligado y el fisco.

La finalidad de las facultades de comprobación fiscal, será el determinar las contribuciones omitidas, ya sea impuestos, derechos o contribuciones especiales o bien sus accesorios como lo son la multa, recargos, actualización etc., a cargo de los contribuyentes, así como la comprobación de ilícitos fiscales, ya sea que se cometan por estos últimos o por los responsables solidarios y sustitutos o por terceros relacionado con el contribuyente.

Asimismo mediante dichas facultades de comprobación fiscal se podrá proporcionar a otras autoridades fiscales, información sobre omisiones tales como la omisión de inscripción de los trabajadores, en el Registro Federal de Contribuyentes y por lo tanto en el Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Esta parte introductoria del precepto aludido, resulta ser una acepción en un sentido genérico, lo que comprenden las facultades de comprobación fiscal, por lo cual subsecuentemente el legislador al especificar cada una de las facultades concedidas a la autoridad recaudadora identifico en diversas fracciones a efecto de tener una mayor percepción y ámbito competencial una gama de facultades atribuidas a dicha autoridad la cual consecutivamente reproduciré para establecer las facultades de comprobación objeto del presente tema, para posteriormente bajar por las notas particulares al objeto que al efecto se sustenta y que se encuentra delimitado por la fracción tercera del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, determinado como las "visitas domiciliarias".

CAPITULO II. LA VISITA DOMICILIARIA Y SU MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

2.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA VISITA DOMICILIARIA

El fundamento constitucional que permite a la autoridad hacendaria la práctica de la visita domiciliaria de carácter fiscal, se encuentra claramente descrita en el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, numeral que no solo constituye el fundamento para la practica de la visita domiciliaria, sino además configura la garantía de "libertad" y "seguridad jurídica", ya que protege la privacidad de los gobernados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones y en caso de efectuarse el acto de molestia a cargo de autoridad competente, ésta deberá cumplir con los principios previstos por el numeral en comento y que más adelante serán objeto de estudio.

Por lo tanto, es el artículo 16 constitucional, el que permite a la autoridad fiscal, requerir a los particulares que frente a su pretensión, asuman una conducta que se podrá traducir en proporcionar libros y papeles y de más documentación contable requerida en la orden de visita o bien que oculte alguna disposición de hacer, es decir, que asuma frente a la pretensión de la autoridad hacendaria una conducta de hacer, no hacer, permitir o tolerar, la cual se expresa de la siguiente manera:

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

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito sancionado cundo menos con pena privativa de libertad y que existan datos que acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad del indiciado.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

En los casos de delito flagrante, cualquier persona podrá detener al indiciado poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata y esta, con la misma prontitud, a la del Ministerio Público.

Solo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

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

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

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

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.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas, estará libre de todo registro y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otra prestaciones en los términos que establezca la ley marcial correspondiente".

Debe hacerse notar, que el incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, no solo afecta al fisco, sino a la colectividad, ya que el contribuyente cautivo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cumple con lo establecido por el artículo 31 fracción IV Constitucional, es decir, cumple con pagar una parte proporcional de sus ingresos para contribuir al gasto público, por lo que la conducta contraria al numeral en cita, debe ser corroborada por la autoridad hacendaria y en su caso sancionada por ella.

Ahora bien, el hecho de que personas ajenas al visitado, facultados por la autoridad hacendaria, ingresen al domicilio de los gobernados, deberá considerarse como el acto de molestia básico descrito por el artículo 16 constitucional, ya que en la práctica de la visita domiciliaria, los visitadores revisarán papeles, documentos y todos los elementos que consideren idóneos para el fin de la misma, que es el constatar que se han cumplido cabalmente las disposiciones fiscales a su cargo, tal y como lo dispone el artículo 16 constitucional supracitado.

Sobre este punto, León Yudkin afirma que;

"El fisco debe, a menos que la sociedad este integrada solo por ángeles, estar preparada para comprobar las declaraciones. Puede verificarlas por medio de"..... "la revisión de libros, registros de terceras personas, pero fundamentalmente el examen razonable, es decir, -que no resulte excesivamente gravoso al contribuyente- de aquellos libros y documentos que sean pertinentes para la comprobación del impuesto, advirtiendo que frente al respeto de la constitución"..... "tiene por el derecho a la persona a que no se interfiera con ella, (está el) derecho del estado a prevenir los engaños o para ponerlo más claramente, a descubrir los fraudes"**34**

34.- Yudkin, León, Estructura Jurídica para la eficaz Administración del Impuesto Sobre la Renta, Editorial International Tax Program Harvard Law School, Cambridge, Massachusetts. Versión española del programa de Tributación para la O.E.A. 1973, Madrid, España, Pág. 22.

Lo anteriormente descrito nos deja claro, que la visita domiciliaria como procedimiento de control y fiscalización, es una facultad otorgada a la autoridad hacendaria por el artículo 16 de nuestra carta magna para comprobar el acatamiento de las disposiciones fiscales a cargo del gobernado, cumpliendo claro con las formalidades prescritas para los cateos y por las demás leyes fiscales.

Este acto de inspección fue previsto por el constituyente de una forma por demás imperativa ya que ni siquiera previó en términos más convencionales esta garantía, como por ejemplo con expresiones equivalentes o más formalistas, tales como "No procederá la molestia" o "Deberá evitarse molestias", por lo cual un imperativo tan contundente, protege de la más leve tentación de la autoridad administrativa de transgredir el domicilio, familia, papeles o posesiones, sino cumpliendo con los requisitos señalados tanto por el artículo 16 Constitucional, como por las demás leyes fiscales, es más, el constituyente en una forma por demás precisa, consideró que estos actos no solo puedan afectar en lo individual al sujeto al que se notifica, sino también consideró a su entorno, es decir, a su familia, domicilio, papeles y posesiones, protegiendo así a su persona y su entorno más próximo, sin perder de vista que ningún acto puede ser puramente personal, sino que el mismo puede afectar a cualquiera de los elementos contenidos por esta garantía, dejando el constituyente solo como caso de excepción, el que una autoridad competente lo emitiera, por lo cual no cualquier autoridad puede efectuar estos actos, sino aquella a la que se le atribuya en forma expresa dichas prerrogativas.

Por lo tanto, esta condición meramente limitativa de las competencias, impide que cualquier autoridad pueda ostentarse y actuar como si estuviera facultada para efectuar o llevar a cabo dicho acto de fiscalización, cerrando con esto la posibilidad de alguna actuación arbitraria.

Ahora bien, dentro del numeral aludido, se advierten ciertos requisitos por demás identificables para que la autoridad administrativa lleve a cabo la práctica de la visita domiciliaria, así como a los requisitos claramente descritos por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, principios que a continuación serán enumerados para su análisis;

Primeramente se identifica a la garantía de seguridad jurídica de mayor protección a los gobernados, ya que requiere que la visita domiciliaria o cualquier otro acto que afecte o moleste a los individuos en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, deberá realizarse:

- 1.- **En virtud de mandamiento escrito.**
- 2.- **Ser emitida por autoridad competente.**
- 3.- **Fundar y Motivar el mandamiento.**
- 4.- **Señalar la autoridad que la emite.**
- 5.- **Señalar el Objeto o Propósito de la Orden.**
- 6.- **Ostentar la Firma del Funcionario Competente que la emite.**
- 7.- **Expresar el Nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita o los datos necesarios para su identificación.**
- 8.- **El lugar o lugares donde deba practicarse la visita.**
- 9.- **El nombre de o de las personas que deban efectuar la visita.**

Estos requisitos esenciales y de protección al gobernado, son los que establece por un lado el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos identificados plenamente, así como lo previsto por la ley secundaria, en este caso en Código Fiscal de la Federación, en sus numerales 38 y 43, los cuales a continuación serán plenamente abordados por ser el objeto del tema que se sustenta.

2.1.1 EL MANDAMIENTO ESCRITO

En primer lugar, encontramos que del párrafo primero del numeral multicitado y que faculta a la autoridad hacendaria a proceder a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales en los domicilios de los particulares; la primera formalidad que exige nuestra carta magna, es el mandamiento escrito emitido por autoridad competente, al igual que la formalidad prescrita para los cateos.

Sobre el particular, cabe dejar bien en claro, que la práctica de la visita domiciliaria, representa una atribución de la autoridad administrativa la cual el visitado deberá cumplir con su obligación de permitir y tolerar, ya que el contribuyente deberá soportar la ingerencia de sujetos ajenos a él en su intimidad; a este respecto cabe hacer mención y en forma por demás atinada, lo apuntado por José Martínez Pisón Caveró, en el siguiente sentido;

"En efecto si se entiende, como así es el sentir de la gente, que la intimidad se materializa en una esfera privada libre de intromisiones extrañas, en la cual cada uno puede gozar de tranquilidad y soledad, no es extraño que se identifique con el domicilio. Este aparece como el espacio identificado de la vida privada, donde se puede disfrutar de intimidad. El espacio donde cada uno desarrolla su vida privada. Este es precisamente el sentido que es recogido por el ordenamiento jurídico"**35.**

Por lo tanto y en referencia al punto de vista anteriormente descrito, cabe abundar que al ser el domicilio el espacio donde los sujetos ejercen su intimidad, es un requisito sine quanon la observancia del artículo 16 de nuestra carta magna en cuanto al mandamiento escrito, ya que al ser la visita domiciliaria un acto de inspección y fiscalización, debe evitarse mediante el mandamiento escrito arbitrariedades en el ejercicio de esta atribución de la autoridad hacendaria, es decir, al atribuirle la norma constitucional el verificar mediante la practica de la visita domiciliaria el cumplimiento de las disposiciones fiscales, esta deberá exteriorizar esa atribución y por lo tanto su voluntad, mediante el mandamiento escrito, con lo cual otorga al contribuyente la seguridad jurídica del procedimiento y verificar que la autoridad que la expida este facultada para ello. Así facilita y otorga los elementos al particular para exigir la responsabilidad de la autoridad que la ejecuta si esta no procede conforme a la ley, así como de cerciorarse que la persona o personas que llevaran a cabo dicha practica, en verdad se trata de los verificadores adscritos a la autoridad hacendaria, lo cual evita la usurpación de funciones y por lo tanto la comisión de ilícitos.

35.- Martínez Pisón Caveró, José, *El Derecho a la Intimidad en la Jurisprudencia Constitucional*, Editorial Civitas, Madrid España, 1993, Páginas 119 y 120.

Sobre este apartado de gran importancia en la practica de la visita domiciliaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado lo siguiente:

"VISITAS ADMINISTRATIVAS DOMICILIARIAS, MANDAMIENTO ESCRITO Y FUNDADO DE AUTORIDAD COMPETENTE. Conforme Al artículo 16 constitucional, las visitas domiciliarias que practiquen la autoridad administrativa deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Entre éstas, conforme a la litis planteada, se encuentra la exigencia de una orden escrita, que expresará el lugar que ha de inspeccionarse y lo que se busca, ha lo que ha de limitarse la diligencia. Además, el propio artículo 16 constitucional exige que toda orden de autoridad que cause molestia a los particulares en su persona o en sus bienes y derechos, debe constar en mandamiento escrito, de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Luego a todo ello se sigue que, para que una visita administrativa sea constitucional, se requiere, en el aspecto que se examina (además de los otros requisitos constitucionales), que haya una orden escrita de visita, que justifique la intrusión a la privacidad del quejoso es razonable y no una simple arbitrariedad, y que se señale que lugar va a visitarse y que cosas concretas se van a buscar en él, sin que sea lícito, cuando se trata de intrusión a la privacidad, que se hagan expediciones arbitrarias de pesca. Aunque cuando se examinen la visita únicamente cosas que están a la vista de todos los clientes de un comerciante, la visita ya no debe satisfacer todos esos requisitos formales, por no implicar una intromisión en la privacidad de los ciudadanos, que la constitución a considerado con un valor tal alto que la ha garantizado en el precepto en comento. Y así la visita implica la exigencia de libros o documentos que o están a la disposición del público en general, ya es una intromisión en la privacidad que requiere de la total protección constitucional. Y si en su caso en las actas de visita se dice que se actuó con base en órdenes de visita cuyos números y fechas se proporcionan, sin mencionar de quien provienen y sin agregarlas como anexos del acto; y si el quejoso afirma que no hubo órdenes escritas, fundadas y motivadas y las autoridades en informe rendido ante el Juez a quo con posterioridad a la fecha de las actas se limitan a negar los actos reclamados, se debe concluir que por falta de prueba al respecto, que debieron rendir las autoridades por ser actos negativos para el quejoso, se viola el artículo 16 constitucional por falta de órdenes escritas y firmadas fundadas y motivadas en los términos antes señalados".

- **Precedentes:** Amparo en revisión 914/80. Sofía Lorena Pérez Magaña. 14 de enero de 1981. mayoría de votos. Ponente. Guillermo Guzmán Orozco. Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito.
- **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen. 145-150 Sexta Parte, Página. 295. Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia Administrativa, Aislada.
- **IUS 2000, No. de Registro. 251,064, Materia (s). Constitucional, Administrativa.**

En esta misma tesitura la sala Superior de H. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha determinado que:

"Independientemente de que la visita domiciliaria sea practicada por un inspector de la Secretaria 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, en la Ley Suprema de la Federación".

- **Revisión número 1561/82. -17 de febrero de 1984.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario Lic. Flavio Galván Rivera.**

Cabe hacer mención, que en el supuesto en el que se lleve a cabo una visita domiciliaria sin iniciarse con mandamiento escrito de la autoridad competente, esta no tendrá validez, por lo que el contribuyente podrá impugnar ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa su falta de legalidad y ante los Órganos Jurisdiccionales su anticonstitucionalidad, ya sea en el momento de la practica de la misma, o bien impugnarse cuando la autoridad notifique el resultado de la visita quedando en este supuesto nulo todo lo actuado.

De esta forma lo ha sostenido en repetidas ocasiones, el primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

"VISITAS DE INSPECCION O AUDITORIAS. OPORTUNIDAD PARA IMPUGNARLAS.

Si se practica una visita de inspección o auditoria el afectado, puede pedir amparo o impugnar desde luego las ordenes para practicarla o vicios que se encuentren en la practica de la diligencia, cuando con ellos se hallan violado desde luego 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 resultado de la investigación cuando los vicios que halla habido en la orden o en la practica de la diligencia, ya que estos podrán no haber producido efectos perjudiciales"

- Precedentes: Séptima Época, Sexta Parte, Volumen 42, Página 131.- AR-2964771, Compañía Vinícola Saldaña y Anexas, S.A.- Unanimidad de votos.
- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 48, Página 58, AD-134/172.- Constructora Era S.A.- Unanimidad de votos, volumen 48, Pagina AR/367/72.- José Garabana, S. de R.L.- Unanimidad de votos.- Volumen 49, página 71 AR-454/72.- El Correo Textil, S.A., Unanimidad de votos.

Ello nos deja claro que el visitado tiene en todo momento la posibilidad de impugnar a través de los medios legales previstos por la Constitución y la ley respectiva a la materia, cualquier ilegalidad observada dentro de la practica de la visita domiciliaria e inclusive esperarse hasta observar los resultados de la misma e impugnar todas las irregularidades en que hayan incurrido los visitadores en dicho procedimiento.

2.1.2 COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE DICTA EL MANDAMIENTO ESCRITO

La competencia de la autoridad emisora del mandamiento escrito, es otro requisito consagrado por el artículo 16 Constitucional y que se encuentra íntimamente relacionado con el anterior estudiado y consiste en que la autoridad que emita la orden de visita domiciliaria, esta revestida de facultades para emitirla, es decir que se encuentre facultada para emitir en lo particular la orden de visita domiciliaria para comprobar tal y como lo indica el texto del artículo 16 constitucional que se hayan acatado las disposiciones fiscales.

Esta garantía de legalidad, exige por un lado, que el acto de autoridad, deberá constar en un mandamiento por escrito en el que funden y motiven la orden, pero además que la autoridad ordenadora sea competente.

Al ser la competencia, parte de la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 constitucional, es una condición que no solo corresponde a los Órganos Jurisdiccionales, sino a todo tipo de autoridades, facultades que deberán de contemplarse dentro de las leyes secundarias.

Sobre el particular, Ignacio L. Vallarta, comprendía a la competencia prevista por el artículo en comento, como "La suma de facultades que la ley le da a una autoridad, para ejercer ciertas atribuciones"**36**

Hay que tener en cuenta, que la clase de competencia que tiene la autoridad hacendaria para emitir la orden de la visita domiciliaria, será distinta a la competencia del Órgano Jurisdiccional en el conocimiento de los asuntos sometidos a su resolución.

En torno a la competencia de la autoridad para emitir la orden de visita domiciliaria, El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha establecido lo siguiente:

"COMPETENCIA.- EFECTOS DE LA SENTENCIA CUANDO SE OMITI SU FUNDAMENTACIÓN.- La omisión de fundar la competencia de una autoridad, constituye una violación formal, que impide el estudio de fondo del asunto; en consecuencia, cuando en los actos de autoridad no se expresan, como parte de la formalidad consagrada en dicho precepto de la Ley Fundamental, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue legitimación, este Tribunal Fiscal de la Federación, debe declarar la nulidad para efectos de modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, en el que se subsane el vicio formal apuntado, según lo dispuesto por los artículos 238, fracción II y 239, fracción III y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación".

36.-Vallarta, Ignacio L., Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económica Coactiva, México, Imprenta de Gobierno en Palacio, 1894, Página 65.

Precedentes:

- Juicio No. 11894/99-11-11-6/396/00-S2-06-04. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, en sesión de 25 de septiembre del 2000, por mayoría de tres votos a favor y 1 en contra. Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Agustina Herrera Espinosa.
- Fuente. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Septiembre del 2001, Página 252.

Por lo anteriormente expuesto, se entiende que una autoridad competente será aquella que tiene conferidas por ley o reglamento, suficientes facultades para ejercer los actos descritos en aquellas, por lo cual, en lo particular, no estamos frente a un requisito meramente formal como los anteriores estudiados, sino a uno de los requisitos denominados por Emilio Margain Manautou, como "esenciales". A mayor abundamiento, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, delega en el Congreso de la Unión, la facultad para que mediante una ley, realice la distribución de los negocios a cargo del Ejecutivo Federal para crear a las diversas unidades administrativas que constituirán a las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, con sus propias atribuciones y funcionarios que materializarán dichas atribuciones emitiendo los diversos acuerdos delegatorios de sus facultades, lo anterior se desprende de lo establecido por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra indica:

Artículo 89. "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

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

Con relación a lo anteriormente en cita, el artículo 90 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, expresa:

Artículo 90. "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 paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

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

Cabe hacer mención que dichas unidades administrativas que formaran parte de las Secretarías de Estado, administrarán y ejercerán las atribuciones que les sean encomendadas a cada una de ellas, mediante las facultades que les sean concedidas.

Ahora bien, el ordenamiento al que hace alusión el artículo 90 de la Carta Magna, es el numeral 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que a la letra indica:

Artículo 18. "En el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias".

De lo anterior se desprende, que la autoridad que emite el acto de molestia, deberá citar en la misma orden, los preceptos y cuerpos normativos que le confieren dichas atribuciones y facultades, ello con el fin de que el afectado no quede en un estado de indefensión al desconocer si la autoridad que emite la orden de visita es competente para ello, así como el corroborar que el funcionario que dicta la orden esta plenamente autorizado por los ordenamientos legales aplicables en la materia.

Por lo tanto la competencia de la autoridad que emita la orden de visita, es un requisito esencial para la legalidad y constitucionalidad del acto emitido, por lo que al hablar de la competencia, estamos refiriéndonos a un requisito verdaderamente de fondo, el cual deberán cumplir la autoridad administrativa conforme al estricto sentido de la Constitución y de la norma aplicable al caso en concreto, lo anterior de acuerdo al principio de reserva de ley, sobre el cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sustentado:

"COMPETENCIA.- SU INTERPRETACIÓN CONFORME AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- El principio de reserva de Ley en materia de competencia, implica que solo mediante la misma se puede atribuir la potestad para manifestar la voluntad de un Órgano del Estado; sin embargo, nuestro orden jurídico acepta el principio de reserva de ley en forma relativa, dado que, pues permite que el Reglamento interior de cada Secretaría de Estado provea en la esfera administrativa, completando la distribución de competencia entre las dependencias de la misma Secretaría, sin desbordar la atribuida por la ley. Cabe precisar-

que la ley establece la competencia de las dependencias en género, es decir, independientemente de su denominación, al ser el propio Reglamento el que complementa la potestad y establece su asignación. Por lo tanto, para elucidar la competencia de la dependencia a la que esté adscrito el funcionario que emitió el acto combatido, se debe considerar la facultad que le confiere la ley de la materia y la medida en que el Reglamento le permita actuar.”

Precedentes:

- Juicio No. 1409/97/690/98-05-02-3/99-PL-06-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 6 de diciembre del 2000, por mayoría de ocho votos a favor y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretario: Lic. José Juan Rangel Hernández. (Tesis aprobada en sesión de 28 de marzo del 2001).

Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Marzo del 2002, Páginas 94 y 95.

Por consiguiente la autoridad administrativa, al momento de emitir la orden de visita, deberá consignar en la misma los ordenamientos legales en que la misma se funda para su emisión, situación que permitirá al visitado determinar o comprobar que la autoridad que está emitiendo el acto tiene asignadas dichas facultades y constatar que quien firma dicha orden esta facultada para ello.

2.1.3 FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DEL ACTO

Como lo vimos al término del capítulo que antecede, las autoridades administrativas tienen en todo momento la facultad de comprobar que los particulares hayan acatado las disposiciones fiscales sin que tengan conocimiento de que estas hayan sido incumplidas, por lo tanto resulta que lo que es para el particular una obligación de permitir la practica de la visita, para la autoridad que lo ordena y ejecuta, es una atribución concedida por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Por lo tanto, si bien es cierto que la autoridad administrativa, esta plenamente facultada para practicar dichas visitas a los contribuyentes y revisar papeles y documentación para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, también lo es que por disposición constitucional y legal, establecido por el artículo 16 de nuestra carta magna y por el numeral 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, los actos de molestia dirigidos a los particulares deberán contener entre otros requisitos, la debida fundamentación y motivación del mismo, entendiendo por lo primero, a la cita del precepto legal aplicable al caso en concreto, y por lo segundo las razones, motivos particulares o circunstancias especiales, que llevaron a la autoridad a concluir que el caso en particular, encuadra perfectamente la hipótesis normativa prevista por la ley.

Por lo tanto, la orden de visita domiciliaria, deberá consignar los razonamientos o motivos del por que de su expedición, así como los preceptos que apoyaron tal razonamiento de la autoridad para emitir la orden, por lo tanto dichos requisitos deberán ser satisfechos conjuntamente y no por separado, ya que la oración es copulativa y no disyuntiva, por lo tanto un acto deberá contener ambos requisitos, caso en contrario dicha actuación además de ser ilegal es también anticonstitucional, la cual podrá ser combatida por los medios legales o de control constitucional.

Sobre estos principios, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso en concreto se configuren las hipótesis normativas."

Precedentes:

- Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco Votos
- Amparo en revisión 3713/69. Elias Chahin. 20 de febrero de 1970. Cinco votos.
- Amparo en revisión 4115/68. Emeterio Rodriguez Romero y Coags. 26 de abril de 1971. Cinco Votos.
- Amparo en revisión 2478/75. MARÍA DEL Socorro Casterjon C. Y otros. 31 de marzo de 1977. Unanimidad de cuatro votos.
- Amparo en revisión 5724/76. Ramiro Tarango R. y Otros. 28 de abril de 1977. Cinco votos.

Fuente:

- Ius 2000, Apéndice de 1995. Instancia: Segunda Sala, Tomo III, Tesis: 73, Página 52, No. de Registro: 390,963. Jurisprudencia. Materia (s). Administrativa, Séptima Época. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Mayo del 2002.

Por lo anterior apuntado, para que una orden de visita reúna estas formalidades, elevadas al rango de garantía individual, basta con que en ellos se invoquen las normas o preceptos legales aplicables al caso en concreto y que sirvieron para que la autoridad determine el iniciar la visita domiciliaria, así como deberán señalar con precisión los motivos o razones particulares por lo que la autoridad esta emitiendo el acto, existiendo por lo tanto una perfecta adecuación entre los razonamientos lógico-jurídicos de la autoridad para emitir el acto, así como que dicha situación se encuentre prevista en el texto de la norma que la prevé, caso en contrario y tal como lo adujo el Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en materia Administrativa, bajo el rubro que a continuación se enuncia, tal situación traería consigo la nulidad para efectos:

FACULTAD DE COMPROBACIÓN. FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, LLEVA A DECRETAR LA NULIDAD PARA EFECTOS Y NO LISA Y LLANA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 41, apartado B, fracciones IV Y XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se desprende que las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, están facultadas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y, consecuentemente imponer las sanciones por las infracciones que adviertan en el ejercicio de sus facultades de comprobación; asimismo, de la interpretación de los artículos 238 y 239 del código tributario federal, se desprenden las diferentes hipótesis en las cuales se debe declarar la nulidad de la resolución impugnada, esto es, lisa y llana, para efectos o en términos de la parte final del-

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

último párrafo de la fracción III del artículo 239 del citado ordenamiento legal; por lo que respecta a la hipótesis en análisis solo se debe diferenciar cuando es una nulidad lisa y llana y cuando para efectos, de tal manera que si el acto reclamado encuadra en alguno de los supuestos previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, así como en la fracción II del artículo 239, se debe entrara al estudio del fondo del asunto y, en caso de ser procedente, declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada; en cambio, si se trata de los supuestos previstos en las fracciones II, III y V del referido artículo 238, deben considerarse como violaciones de carácter formal, y en el caso, con fundamento en la fracción III, párrafo primero del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, debe declararse la nulidad para efectos de la resolución reclamada; en consecuencia, la falta de fundamentación de la autoridad administrativa al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, se traduce en un vicio de carácter formal, que se actualiza en la causa prevista por los artículos 238 fracción II y 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y trae como consecuencia el declarar la nulidad para efectos de la resolución reclamada y no lisa y llana.”

Precedentes:

- **Revisión Fiscal 20/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida. 2 de marzo del 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Paulino López Millán, Secretaria: Mayra Icela Green Negroe.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época, Tesis XIV, Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Septiembre del 2001, página 1197. (VI. 1º.A. J/20). Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa del mes de septiembre del 2001. Materia. Constitucional.**

Es así que al ser la fundamentación y motivación un requisito de carácter formal dentro de la orden de visita domiciliaria, la nulidad que deberá recaer a la resolución impugnada se fundamentará en los artículos 238 fracción II y 239 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es decir, se tendrá que resolver la nulidad para efectos de reponer el procedimiento iniciado.

2.1.4 SEÑALAR LA AUTORIDAD QUE EMITIÓ EL ACTO

Este es un requisito que previó el constituyente en el artículo 16 Constitucional y que recogió el legislador y lo estableció en la fracción II del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, siendo de tal importancia que en caso de no señalarse la autoridad administrativa que ordena el acto, la misma resulta ilegal, además de anticonstitucional, ya que deja al visitado en estado de indefensión e incertidumbre jurídica ante la práctica de dicha orden, ya que el mismo no conocería si la autoridad que ordena y ejecuta el acto, resulta competente para ello. Por lo tanto es un requisito que presupone la competencia de la autoridad que esta emitiendo el acto y que provienen de los preceptos contenidos en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como la de la Ley by Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por lo cual la autoridad emisora deberá cumplir con ello bajo ciertos presupuestos que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa menciona en el siguiente criterio:

COMPETENCIA LEGAL, REGLAMENTARÍA, POR SUBSTITUCIÓN Y POR DELEGACIÓN.- El principio de reserva de ley en materia de competencia, significa que solo mediante la misma se puede atribuir la potestad para manifestar la voluntad de un órgano del Estado; sin embargo nuestro orden jurídico acepta el principio de reserva de ley en forma relativa, no absoluta, pues permite que el Reglamento Interior de cada Secretaría de Estado provea en la esfera administrativa, completando la distribución de competencia entre las dependencias de la misma Secretaría, únicamente puede ser efectivamente ejercida - esto es afectando lo derechos de los particulares - por los siguientes funcionarios; 1) El Titular de la Dependencia a la que el Reglamento le confiere competencia; 2) En los casos de suplencia, el subordinado que se prevea en el mismo Reglamento, y 3) El funcionario cuyo cargo se encuentre señalado en el artículo 14 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal o en dicho Reglamento, siempre que el Secretario de Estado correspondiente le haya delegado la facultad y la misma sea delegable. Por lo tanto, habiéndose delegado las facultades por el titular de una Secretaría de Estado, el funcionario es competente."

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Precedentes:

- Juicio No. 11955/98-11-05-2/99-52-06-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 10 de febrero del 2000, por mayoría de tres votos a favor y dos en contra de la ponencia modificada, hasta el Considerando Cuarto; y por mayoría de tres votos a favor y dos en contra el resto de la ponencia.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz Gonzalez.

Fuente:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Febrero del 2001. Página 101. (Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación).

Por lo tanto la autoridad que emita el acto de inspección, deberá consignar en la orden de visita domiciliaria, cual es su denominación y las facultades contenidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos que le atribuyan a dichos funcionarios adscritos a la mismas, las facultades para emitir y practicar el acto de visita, ello con el fin de respetar la garantía de legalidad y seguridad jurídica a favor del contribuyente visitado, ya que en caso contrario, dicho actuar trascendería a su defensa, ya que desconocería si la autoridad que emite el acto, tiene atribuciones específicas para realizar la visita de inspección.

2.1.5 DEBERÁ EXPRESAR EL OBJETO O PROPÓSITO DE LA ORDEN.

Por lo que respecta a este requisito de raigambre constitucional, es el octavo párrafo del artículo 16 constitucional, el que prevé que la orden de cateo, deberá precisar, entre otras cosas, su objeto; el lugar o lugares que han de inspeccionarse; la persona o personas que hayan de aprehenderse y; los objetos que se buscan, situación que resulta, en los mismos términos del artículo citado, extensiva para los casos de las ordenes de visitas domiciliarias, las cuales deberán contener explícito, el objeto y las contribuciones que serán revisadas o las obligaciones a verificar, requisito que igualmente recoge el artículo 38 en su fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al establecer que:

Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:
Fracción III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Por lo que por "objeto o propósito", deberemos entender como la cosa, tema o materia sobre la cual versara la práctica de la visita domiciliaria y la cual el visitador solo podrá revisar.

Por lo anterior, la autoridad hacendaria al momento de expedirla, además de señalar que la misma es para la verificación del cabal cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dicha autoridad deberá expresar además la intención, fin o designo sobre la cual versara dicha práctica, es decir, deberá expresar el forma precisa, cuales serán las contribuciones a las que estará sujeta dicha orden, por lo tanto cuando una orden de visita resulta ser de las llamadas "genéricas", las mismas carecen de legalidad, ya que resulta ser imprecisa y por lo tanto no da elementos al visitado para impugnarla, conllevando con ello a que el visitado quede en un estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que no conoce cual será el alcance de dicha orden.

A este respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, recientemente estableció el siguiente criterio jurisprudencial:

"VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. AL PRECISAR EL PERIODO QUE DEBE SER REVISADO, LA ORDEN RESPECTIVA DEBE ESTABLECER CON CLARIDAD LAS FECHAS DE INICIACIÓN Y DE TERMINACIÓN DEL REFERIDO PERIODO, RESULTANDO VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL DEJAR LA DETERMINACIÓN DE LA ÚLTIMA FECHA AL ARBITRIO DEL VISITADOR.- De conformidad con la interpretación realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 2ª./J.59/97, visible a fojas 333, Tomo VI, diciembre de 1997, Novena época, contenida en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, de rubro: "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.", la orden de visita domiciliaria debe contener, entre otros requisitos, el objeto o propósito de que se trate, entendiendo al objeto como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, cuando en una orden de-

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

visita se especifica que el periodo que debe investigarse inicia en una fecha cierta y determinada, indica el día, el mes y el año, y como fecha del propio periodo sólo se hace referencia a la fecha en que se entregue la orden al visitado, no se respeta la garantía de seguridad jurídica consignada en el artículo 16 de la Constitución Federal y especificada por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, puesto que en dicha orden no se precisa uno de los elementos fundamentales del objeto de la visita que se traduce en la obligación a cargo de la autoridad que la emite de precisar su alcance temporal, de acuerdo con el criterio definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 2ª./J.57/99, visibles a fojas 343, Tomo IX, junio de 1999, Novena Época, compilada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN.", dicha precisión debe hacerse en términos claros por la autoridad ordenadora, tanto para que el visitador conozca el periodo que debe revisar así como para el visitado que conocerá cuál es el periodo que debe revisarse de acuerdo con lo determinado por la ordenadora y no por el visitador.

Precedentes:

Jurisprudencia No. (2ª./J.7/2002)

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XV. Segunda Sala, febrero 2002, p.66

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Págs. 152 y 153, Revista No. 19 Quinta Época. Año II. julio 2002."

Por lo tanto, si bien es cierto que la autoridad hacendaria se encuentra facultada por el artículo 16 de nuestra carta Magna, para comprobar que los particulares hayan cumplido con sus obligaciones fiscales, también lo es que la misma no puede emitirse con el objeto de revisar en forma genérica todas las contribuciones a su cargo, si las mismas no se encuentran delimitadas en la orden de visita, por lo cual no se puede determinar en la orden que el objeto o propósito de la inspección, es para efectuar una revisión de una diversidad de contribuciones, ya que en este caso la misma carecería de la debida fundamentación y motivación, tal como lo explica la jurisprudencia emitida por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, visible bajo el rubro:

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EMITIDA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE. LA AUTORIDAD DEBE MOTIVAR LA CALIDAD QUE LE ATRIBUYE (SUJETO DIRECTO, RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO RELACIONADO).- Para que una orden de visita domiciliaria se encuentre debidamente fundada y motivada, además de cumplir con lo preceptuado, por el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad debe emitir su mandamiento por escrito, en el que funde su competencia, exprese el objeto o propósito de que se trate y, además, justifique la calidad que le atribuye al destinatario de la orden, esto es, si se encuentra registrado ante el fisco federal como sujeto directo, responsable solidario, o tercero relacionado, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 42, fracción III, del invocado ordenamiento legal; pues al establecerse en dicho precepto tres hipótesis de sujetos obligados al pago de la contribución, conforme al dispositivo de referencia resulta necesario que se precise en cuál de los supuestos se encuentra el contribuyente para que pueda defenderse del grado en que fue clasificado".

Precedentes:

Jurisprudencia No. (VII. 3º.J/9)

Semanario Judicial de la Federación Novena Época. Tomo. XIV Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, diciembre 2001, p. 1553

Revista del Tribunal Federal de Justicia y Administrativa. Pags. 249 y 250B, Revista No. 17.

Quinta Época. Año II . mayo 2002."

Así es que la orden de visita domiciliaria, deberá cumplir con la delimitación de su objeto, es decir, deberá señalar específicamente los impuestos a revisar, siendo ilegal que la autoridad señale en forma genérica que el objeto de la visita es para la revisión de una diversidad de impuestos, situación que causa la nulidad de la misma, ya que no es válido que el objeto de la orden, lo sea para comprobar en forma genérica el acatamiento de las leyes aplicables en forma indiscriminada o el buscar infracciones y faltas cometidas por el visitado, lo cual además de ser ilegal, resulta en perjuicio del interesado violatorio de sus garantías de legalidad y seguridad jurídica protegidas por nuestra Carta Magna.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Misma situación acontece cuando en la orden de visita domiciliaria se considera como periodo a revisar la fecha de inicio del ejercicio determinado y como conclusión la de la notificación de la orden de visita domiciliaria, lo cual viola en perjuicio del visitado su garantía de legalidad y certeza jurídica, así lo resolvió el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primero Circuito, visible bajo el rubro:

"VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN RESPECTIVA NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PRECISAR EL OBJETO, SI EN RELACION AL PERIODO QUE SERA MATERIA DE LA REVISION SOLO EXPRESA LA FECHA DE INICIO Y COMO CONCLUSION MENCIONA LA DE LA ENTREGA DE LA ORDEN A LA PERSONA CON QUIEN SE ENTIENDA LA VISITA.- De acuerdo con los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, debe precisar el objeto o propósito de la misma, y se estima que para ello es indispensable señalar, entre otras cosas, las contribuciones cuyo cumplimiento se pretenda verificar, la documentación contable a examinar y el periodo fiscal que será materia de la auditoría, atendiendo a que el objeto de ese mandato no sólo se refiere a la intención o propósito que persigue, sino también al elemento o materia de la revisión. En esa virtud, como por periodo se entiende un espacio de tiempo determinado que comprende la duración de un acontecimiento, el que se indique en la orden de visita debe ser tal, que señale con exactitud el inicio y la conclusión de la revisión, sin hacerlo depender de un acto distinto. Ese requisito no se cumple si en la orden se indica como periodo una fecha determinada de inicio, pero respecto a la conclusión sólo se aduce que será la fecha de dicho mandamiento a la persona con quien se entienda la visita, sin especificar día, mes y año, debido a que en ese supuesto no se precisa la conclusión del periodo, el cual se hace depender de un acto distinto a la propia orden, como lo es su notificación al contribuyente por parte del visitador, acto que constituye propiamente el inicio de la visita, según lo dispone el artículo 44 del citado Código Fiscal, y no forma parte integrante de la orden, la que, en esas condiciones, resulta imprecisa en cuanto a su objeto y, por ende, violatoria de garantías".

Precedentes:

Amparo Directo 709/99. Operadora Barmar, S.A. de C.V., por conducto de su representante legal Rafael García Caraza. 2 de abril del 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Mariano Bautista Espinosa. Secretario: J. Ascensión Goicoechea Antúnez.

Fuente:

Semanario Judicial de la Federación Novena Época Tomo XI. Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primero Circuito, Mayo 2000, p. 989." (XXI. 1º. 44 A).

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Por lo tanto al ser el periodo de revisión, parte fundamental del objeto de la visita domiciliaria, el mismo deberá determinar con precisión, además de la especificación de las contribuciones a revisar y la documentación contable a examinar, el periodo que abarcará la visita de inspección, en la cual se señale le fecha de inicio y conclusión de la misma, sin hacerlo depender de un acto distinto, lo cual no se cumple cabalmente, cuando en la orden se indica como periodo a revisar una fecha determinada de inicio y en cuanto a la conclusión se aduce que será aquella en la cual se notifique el mandamiento escrito de autoridad competente, lo cual reviste de una imprecisa determinación de su objeto y por lo tanto violatoria de las garantías de legalidad y seguridad jurídicas.

2.1.6 DEBERA CONTENER LA FIRMA AUTÓGRAFA DEL FUNCIONARIO QUE LA EMITE.

El vocablo "firma", deriva del verbo "firmar" y éste a su vez del latín "firmare", el cual alude el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como "Afirmar" o dar "firmeza" y seguridad a una cosa; lo cual extrapolándolo al ámbito del derecho constitucional, la firma deberá entenderse como el asentamiento al pie de una resolución o acto de alguna autoridad competente, del nombre o apellido de la persona que expide dicho mandamiento, la cual deberá asentarse en forma legible, misma que dará como consecuencia la debida autenticidad y firmeza que contenga dicha resolución o acto de autoridad, aceptando expresamente con ello la responsabilidad resultante de la práctica de la visita domiciliaria, y por lo tanto de la consignada en la orden. Por lo tanto para que dicha orden cumpla con la validez requerida por el texto constitucional, el funcionario público competente, deberá manifestarlo mediante su firma autógrafa, pues así dicho funcionario adquiere una relación directa entre lo consignado en la orden y las consecuencias inherentes a ella.

Es así que muy poco frecuentes son las ordenes de visita domiciliaria que no contienen la firma autógrafa del funcionario que la emite, ya que la falta de dicha formalidad, además de ser ilegal, anularía todo lo actuado con posterioridad, lo anterior por no satisfacer el mandato consignado por el artículo 16 Constitucional y por el artículo 38 fracción I del Código Fiscal-

de la Federación vigente. Sobre este aspecto de gran importancia para la orden de visita domiciliaria, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en tesis reciente, sustentó el siguiente criterio:

"FIRMA FACSIMILAR. PROCEDE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA CUANDO SE IMPUGNA LA RESOLUCIÓN QUE LA OSTENTA.- Si el oficio que contiene la resolución impugnada en el juicio de nulidad calza una firma facsimilar, es suficiente para considerar que carece de la debida fundamentación y motivación; por consiguiente, este Tribunal debe pronunciarse por declarar su nulidad lisa y llana, con fundamento en el artículo 238, fracción IV, y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, por que es claro que la misma se emitió en contravención a lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del propio Código, en relación con el 16 Constitucional y el 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia Fiscal, disposiciones todas estas que armonizan, como lo prevé el primer párrafo, última parte, del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación citado".

Precedentes:

Juicio No. 16168/99-11-08-8/903/00-52-10-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 12 de junio del 2002, por mayoría de votos a favor. Firman. Magistrado. Guillermo Domínguez Belloc, Secretaria: Lic. Claudia Palacios Estrada.

Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Junio del 2002, Quinta Época, Pág. 8.

Lo anteriormente descrito nos demuestra que al ser las ordenes de visita domiciliaria un documento público y mandamiento de autoridad, por expedirla un funcionario público competente en funciones, en términos de lo establecido por el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletorio del Código Fiscal de la Federación, el cual determina que el mandamiento de autoridad competente, deberá constar en un documento público, el cual deberá ser expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya calidad se demuestra; "Por la existencia regular sobre los documentos, los-

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

sellos, firmas y otros signos exteriores que en su caso, prevengan las leyes”, por lo cual la firma resulta ser un signo gráfico con el que las personas se obligan a todos los actos jurídicos que se formalicen, siendo la firma facsímil, un signo por el cual un mandamiento de autoridad incumple con la garantía de la debida fundamentación y motivación, adoleciendo dicha orden de autenticidad y por lo tanto de legalidad, produciéndose en el caso que se impugne ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una nulidad lisa y llana, lo anterior por actualizarse el supuesto normativo previsto por el artículo 238 fracción II, en conjunción con la fracción II del artículo 239, ambos del Código Fiscal de la Federación. En este sentido y para apoyar lo aducido, El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

“FIRMA AUTÓGRAFA. SENTIDO DE LA DECLARATORIA DE NULIDAD CUANDO SE IMPUGNA UNA RESOLUCIÓN QUE NO LA OSTENTA.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, todo acto administrativo debe ostentar firma autógrafa del funcionario competente que lo emite, por lo que si una resolución contiene dicha firma, ello implica que legalmente se está en presencia de un acto que carece de autenticidad, razón por la cual, no se tiene certeza de su contenido, no siendo dable que se considere que el acto contiene la voluntad de su emisor y mucho menos puede atribuírsele trascendencia alguna a sus motivos y fundamentos, ya que en éstas condiciones el acto administrativo no debe materialmente sufrir efecto jurídico alguno, por lo que en esa virtud, procede se declare su nulidad lisa y llana, con fundamento en los artículos 238, fracción IV, y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, dado que la misma se emitió en contravención de lo dispuesto en los artículos citados en primer término.”

Precedentes:

- Juicio No. 170/99-04-02-9/172/00-PL-07-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 9 de mayo del 2001, por mayoría de siete votos a favor, 1 más con los puntos resolutivos y 3 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara. (Tesis aprobada en sesión del 9 de mayo del 2001.)

Fuente:

- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Mayo del 2002. Páginas. 78 y 79. (Tesis aprobada en sesión del 9 de mayo del 2001)

Por lo tanto y de conformidad a lo establecido por el artículo 238 y a la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, la resolución que se deberá recaer cuando se impugna la falta de atención a los requisitos formales de la orden de visita domiciliaria, en lo particular la falta de firma autógrafa, será la nulidad lisa y llana de todo lo actuado, ya que dicha situación afecta la defensa del visitado debido a que fue emitida sin cumplir con la garantía de fundamentación y motivación descrita por el artículo 16 Constitucional y fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

2.1.7 DEBERÁ EXPRESAR EL NOMBRE DE LA PERSONA RESPECTO DE LA CUAL SE ORDENA LA VISITA O LOS DATOS NECESARIOS PARA SU IDENTIFICACIÓN.

Este es un requisito previsto por el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que "Nadie podrá ser molestado", en su familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, etc., es decir, que la autoridad hacendaria al formular la orden de visita domiciliaria, a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, esta deberá precisar el nombre de la persona física o moral (a través de su representante legal), a la que vaya dirigida, disposición que recoge el artículo 38 en su fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, que a la letra indica:

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

- III. **Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona al que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.**

Ahora bien, por nombre deberemos atender, a la acepción que aplica a una persona o cosa para distinguirla de los demás, siendo en el caso de las personas, que éste se complemente con el de sus apellidos, siendo la condición, que las circunstancias, datos o cualidades propios de las personas, conduzcan a la certeza de que se trata de la nombrada, el cual por lo general es el dato de identidad de la persona constituido por el apellido, también conocido-

como nombre patronímico. El nombre es el punto de referencia de un conjunto de datos, por el que se describe y se individualiza a una persona.

El nombre no implica una facultad de orden patrimonial; no podemos decir que tiene un valor en dinero o que forma parte del activo para efectos contables de las personas, o que puede ser objeto de embargo o secuestro, así como materia de enajenación o venta por acto jurídico, de aquí que quede caracterizado el nombre como una facultad jurídica extrapatrimonial.

El nombre cumple con la función de identificación de las personas, el cual constituye la diferenciación de los sujetos, para poder referir a ellos consecuencias jurídicas determinadas.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial:

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. CARECE DE LEGALIDAD CUANDO CONTIENE ABREVIATURAS PARA DENOMINAR A LA PERSONA A QUIEN SE DIRIGE"

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, prevé que toda orden de visita, además de los otros requisitos, debe contener el nombre de la persona a quien vaya dirigido precisándose en forma indubitable el nombre de la persona moral de que se trata y no únicamente señalar en forma ambigua dicho nombre, (Verástegui Invest. Ind. D.D., S.A., en vez de Verástegui Investigación Industrial, Diseño y Desarrollo, S.A.) toda vez que las abreviaturas con que se pueda denominar a la persona a quien se dirige, puede ser objeto de múltiple Interpretaciones, violándose en perjuicio de la quejosa la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 Constitucional".

Precedentes:

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Ius 2000, Sexto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Octava época. Tomo I, Segunda parte-2, enero a junio de 1988. Pág. 773. No. de Registro. 231,936, Aislada. Materia Administrativa.

Por lo tanto y atendiendo a la Jurisprudencia formulada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el nombre no deberá dejar lugar a dudas de que la persona consignada en la orden de visita domiciliaria, es la misma a la que se le esta notificando el acto de la autoridad hacendaria, situación que no se produce cuando el mismo se consignó en forma incompleta, así lo estableció la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del siguiente criterio visible bajo el rubro:

ORDEN DE VISITA. SI CONTIENE EL NOMBRE DE LA PERSONA A LA QUE VAYA DIRIGIDA EN FORMA INCOMPLETA, DICHA OMISIÓN NO DEBE TRAER APAREJADA LA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.- Si la orden de visita fue dirigida a Bancomer S.A. citándose su domicilio y su Registro Federal de Contribuyentes correctamente; siendo que su nombre completo es Bancomer, S.A. Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero, ello no le causa perjuicio alguno a la promovente, ya que los demás datos contenidos en dicha orden son coincidentes con los manifestados por la actora en su demanda, lo que permite concluir que se trata de la misma persona. A mayor abundamiento, no hay que perder de vista que por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 1991, se transformó Bancomer, Sociedad Nacional de Crédito, en Bancomer, S.A. a cuya denominación se le agregó la mención de Institución de Banca Múltiple, mediante acuerdo por el que se modifica la autorización otorgada el 3 de mayo de 1991, al Grupo Monterrey, S.A. de C.V., publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1992, para quedar como Bancomer, S.A., Institución de Banca Múltiple y finalmente por disposición del artículo 8º, fracción II de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras se le agregarán las palabras "Grupo Financiero".

Precedentes:

- Juicio No. 7326/99-11-08-4/352/00-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 23 de noviembre del 2000, por mayoría de tres votos a favor y 1 voto parcialmente en contra.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Cesar Edgar Sánchez Vázquez. (Tesis aprobada en sesión privada del 5 de diciembre del 2000).

fuentes:

- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Diciembre del 2001. Páginas. 84 y 85. (Tesis aprobada en sesión privada del 5 de diciembre del 2000)

Lo anterior es dable ya que aunque el nombre del visitado se encuentre consignado en forma incompleta, los demás datos contenidos en dicha orden son coincidentes con los manifestados en el Registro Federal de Contribuyentes, lo que permite concluir que se trata de la misma persona inscrita, situación que no acontece cuando la orden resulta genérica, es decir, aquella que no se dirige a persona conocida.

Un ejemplo claro con relación a lo anterior apuntado, fue que "a fines del 1982, al haber un clamor popular por la reetiquetación de los precios de los bienes que se enajenan, la autoridad administrativa encargada de vigilar el respeto a los precios oficiales que operan con el público en general, expedía ordenes de visita que decían "A QUIEN CORRESPONDA" y con apoyo en ellas, los inspectores de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial se introducían a los comercios y levantaban actas en las que se asentaban las alteraciones de precios que observaban y enseguida la autoridad competente expedía resolución imponiendo una multa al visitado, estos en su mayoría agotaron el recurso de inconformidad previsto en la "Ley de Atribuciones Económica del Ejecutivo Federal", alegando la existencia de una orden de visita innominada, ya que la exhibida no contenía el nombre de la persona física o moral a visitarse".**37**

Otro ejemplo que viene a evidenciar el actuar de la autoridad hacendaria al emitir las ordenes de visita domiciliaria innominadas, es el caso del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, el cual en la orden que lo inicia, la mayoría de la ocasiones, no contiene el nombre de la persona contra la que se instaura, así como tampoco los datos que logren determinar al conductor del vehículo, derivando la misma en ilegal, ya que contraviene a lo establecido por el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Cabe hacer mención que la consecuencia de que una orden de visita domiciliaria, emanada de una autoridad competente y que no vaya dirigida a nombre del contribuyente o visitado, será la nulidad lisa y llana de todo lo actuado.

37.- Margain Manatou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, Páginas 28 y 29.

Sobre el particular y ejemplificando lo anterior, durante los años de 1994 y 1995, la autoridad hacendaria Federal, empezó a emitir ordenes de visita domiciliaria para la verificación de expedición de Comprobantes Fiscales, mismas que no contenían el nombre del visitado, ni los datos que lograrán determinarlo, siendo así que los visitadores llenaban de su puño y letra el nombre del mismo, mediante un procedimiento que en su recorrido quienes no cumplieran con las disposiciones relativas a la expedición de los mismos, o expidiéndolos no contenían todos los requisitos fiscales, a los adquirentes de bienes, procedían, una vez observada dicha situación, a llenar inmediatamente la orden de visita insertando el nombre y domicilio del contribuyente, identificándose ante éste y posteriormente entregaba la orden de visita, procedía a levantar el acta de verificación de comprobantes fiscales, con la cual se aplicarían las sanciones correspondientes.

Ante estos fallos tan frecuentes, en el año de 1996, fue adicionado el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, el cual fue creado para regular lo correspondiente a la práctica de la visita domiciliaria para comprobar la expedición de comprobante fiscales con todos los requisitos fiscales. Ello debido a que en muchas de las ocasiones, los visitadores conllevando ordenes de visita domiciliaria en blanco, asentaban el nombre y domicilio del visitado, así como el nombre de la persona que fungiría como verificador, datos que originalmente no fueron asentados por el funcionario fiscal competente para ello, situación que al ser impugnada ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, derivaba en la nulidad de lo actuado, ello en términos del artículo 237 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, ya que la autoridad que recibiera dicha impugnación, tiene la facultad de invocar hechos notorios, ya que dicha orden resultaba ser ilegal por genérica, razonamiento que responde a que el visitador solo constituye una autoridad ejecutora y no ordenadora del mandamiento.

2.1.8 DEBERÁ SEÑALARSE EL LUGAR O LUGARES DONDE DEBA LLEVARSE A CABO LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Sobre este punto de vital importancia que deberá contener la orden de visita domiciliaria, Emilio Margañ Manoutou, sostiene que "Por lugar o lugares deberá entenderse que la orden debe precisar correctamente el domicilio en donde deba desahogarse ella. Bien en el domicilio fiscal del contribuyente a visitarse o del señalado para una sucursal o bodega si éstas son objeto de la visita y de no estar inscrito el contribuyente en el Registro Federal de Contribuyentes, deberá señalarse el lugar o lugares en donde desempeña su actividad o actividades".**38**

Sobre el particular el artículo 43 de Código Fiscal de la Federación, dispone que en la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del ordenamiento multicitado, se deberá indicar:

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

Dicho numeral dispone que la visita domiciliaria deberá efectuarse en el domicilio señalado en dicha orden y no específicamente en el domicilio fiscal del contribuyente, por lo que si la orden de visita señala como domicilio a visitar el consignado en dicha orden, la misma cumple cabalmente con la disposición transcrita con antelación, viniéndolo a confirmar lo establecido por el artículo 44 en sus fracciones I y II, ya que dicha hipótesis normativa, señala como supuesto el caso en el que se practique la visita domiciliaria en el domicilio fiscal, al aducir que:

38.- Op., Cit., Margañ Manoutou, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Páginas 26 y 27.

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

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

- I. 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 la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

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

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

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

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

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

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

Para efectos del apartado que se sustenta, dicho numeral en su parte introductoria manifiesta a manera de excepción, la práctica de la visita domiciliaria en el domicilio fiscal, ya que en su fracción I, dispone de manera muy clara que la visita se desarrollará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita domiciliaria, situación que concede la razón-

a lo sustentado hasta aquí, es decir, que la visita se practicará única y exclusivamente en el lugar o lugares consignados en el mandamiento escrito, por lo que solo en el supuesto en el que se practique en un lugar distinto al consignado en la orden, y solo en ese supuesto, dicha práctica carecerá de sustento legal, violando en perjuicio del visitado su garantía de audiencia. Así lo ha sustentado el Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito en materia Administrativa, a través del criterio jurisprudencial señalado bajo el rubro:

" VISITA DOMICILIARIA EFECTUADA EN LUGAR DISTINTO AL SEÑALADO EN LA ORDEN. ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.- El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece, en su fracción I, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, etcétera, estarán a lo siguiente: La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo que al efectuarse en un lugar distinto al expresamente señalado en la orden citada, transgrede las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa, ante la imposibilidad física de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran las autoridades fiscales."

Precedentes:

- Amparo en Revisión 214/97. Alfredo Castañeda Bretón. Sde marzo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Juan Mateo Briba de Castro.

Fuente:

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca. Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito. Tomo VI de agosto de 1997. Tesis: I.4º.A.224-A. No de Registro 198,199. Aislada. Materia: Administrativa. Página 839.

Ahora bien, cabe hacer la aclaración, que si bien es cierto que el artículo 44 en sus fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, indica que la vista se practicará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita domiciliaria, también lo es que esto constituye lo correcto cuando el visitado tiene señalado como domicilio fiscal, aquél donde se encuentra su principal asiento de sus negocios, teniendo la posibilidad los verificadores, siempre y cuando se encuentre consignado en el mandamiento, las sucursales o agencias-

con que cuente dicho contribuyente o bien expedirse alguna orden adicional señalando los demás lugares en donde se localicen los demás establecimientos que dependan del domicilio fiscal. Por lo tanto, el Código Fiscal de la Federación, da la posibilidad a la autoridad hacendaria a practicar la visita domiciliaria en el domicilio fiscal, entendiéndose por éste, no al lugar donde habite el obligado, sino aquel que en términos del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, tenga el principal asiento de sus negocios o donde tenga su base fija o por otro lado, en el lugar o lugares que se consignen en la orden de visita domiciliaria, siendo en el primer caso más común entratándose de contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y en el segundo aquellos que no lo están, así lo proveyó el Tercer Tribunal Colegiado de Sexto Circuito, visible bajo el rubro:

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA QUE SEÑALA EN FORMA PRECISA EL DOMICILIO A VISITAR. NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CARTA MAGNA.- Si de la referida orden se advierte que señala en forma precisa el domicilio a visitar, aun cuando la misma mencione que se les debe permitir a los visitantes el acceso al establecimiento, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores, ello debe entenderse en el sentido de que se trata de tales instalaciones pero dentro del mismo domicilio fiscal señalado en la orden de visita; por lo tanto, no puede considerarse que se deje al arbitrio de los visitantes el designar el domicilio o domicilios para llevar a cabo la diligencia, ya que no se observa esa atribución, por lo que la orden no tiene el carácter de genérica y por ello no es violatoria del citado precepto constitucional."

Precedentes:

- **Amparo Directo 1875/2001. José Ángel Esquivel Conzuelo. 6 de mayo del 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretario: José Antonio Abel Aguilar Sánchez.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Mayo del 2001. Novena época, Tesis XIII, Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en materia Administrativa, página 1191.**

Lo anterior es así, ya que en el supuesto en el que el contribuyente inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, proporcione la dirección del asiento principal de sus negocios o su base fija (en términos del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación) y la orden de visita consigna como lugar o lugares a visitarse, alguno distinto al domicilio fiscal, ello transgrede las garantías de audiencia y oportunidad en la defensa, ya que en éste supuesto, habría por parte del visitado, la imposibilidad física de proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria requeridas por la autoridad, máxime que el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, determina como obligaciones de los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita, el permitir a los visitantes designados, el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles y documentos que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

A mayor abundamiento, tratándose de contribuyentes cautivos y por lo tanto inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, la visita domiciliaria deberá practicarse en su domicilio fiscal, ya que en términos del artículo 28 fracción II del Código Fiscal de la Federación, el lugar donde deberá conservarse la contabilidad, será en el domicilio fiscal del contribuyente, teniendo la posibilidad la autoridad ordenadora de dicho mandamiento, de ampliarse a los locales a visitar posteriormente, los cuales deberán ser objeto de diferentes ordenes escritas por parte de la autoridad competente y notificadas legalmente al visitado.

2.1.9 DEBERÁ CONSIGNAR EL NOMBRE DE O DE LAS PERSONAS QUE DEBAN EFECTUAR LA VISITA.

El presente requisito que nos ocupa, encuentra su fundamento en el artículo 43 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, requisito que literalmente dispone que, en la orden de visita domiciliaria se deberá asentar; "El nombre de la persona o personas que deban efectuarla, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita, deberá notificarse al visitado". Posteriormente deberá levantarse el acta mediante la cual deberán identificarse plenamente.

Lo anterior atiende a que la práctica de la visita domiciliaria, frecuentemente tiene una duración mayor a la prevista, al igual que en ocasiones se reubica al personal que en principio fue designado para dicha práctica de inspección, o bien por renuncia de los mismos.

Ahora bien, la notificación del oficio donde se informa al contribuyente auditado, la sustitución del personal inicialmente designado, deberá estar autorizado por la misma autoridad que emitió la orden de visita, ello de conformidad a la fracción II del citado artículo 43, el cual ordena que en caso de sustitución aumento o reducción de las personas que deban efectuar la visita, solo podrá realizarse por la autoridad competente, esto es, la autoridad que dictó la orden inicial de visita domiciliaria, salvo los casos en los que por suplicencia fundada y motivada el funcionario que inicialmente firmó el mandamiento escrito, no lo pueda hacer.

Es así que la orden de visita domiciliaria como el primer acto notificado al visitado, deberá contener entre otras cosas; el nombre de la persona o personas que practicarán dicha visita, así como deberá consignarse el puesto que ocupa u ocupan dentro de la nomina de la autoridad ordenadora, acto que no solo se cumplimenta con la exhibición por parte de dichos funcionarios, de los documentos identificatorios expedidos legítimamente por dicha autoridad, sino que además deberá ser individualizada y con un gran acopio de rasgos-

minuciosos, pormenorizando las peculiaridades que distinguen al visitador, así como el cargo y la relación que guarda con la misma.

Sobre éste aspecto de gran importancia que deberá consignar la orden de visita domiciliaria es importante resaltar que el marco jurídico en que se ejercitan los actos administrativos de las autoridades hacendarias se encuentran previstas por un régimen de facultades expresas y limitativas, reguladas de manera precisa por nuestra Carta Magna, así como por los ordenamientos legales que justifican la necesidad de su existencia, las que deberá respetar irrestrictamente, ya que las autoridades solo pueden hacer aquello que la ley les permita, principio planteado por Juan Jacobo Rousseau para justificar la necesidad del estado, basándose utópicamente en la "Voluntad General". Ahora bien, atendiendo a la naturaleza del estado como ente público, requiere para su ejercicio la representación por parte de personas físicas, para cada una de entidades creadas por éste, las que para efectos del tema que nos ocupa, las personas que ordenan y practican la visita en el domicilio del contribuyente para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a su cargo, o los responsables solidarios y demás obligados a su cumplimiento, tanto de los impuestos como de los accesorios y obligaciones de carácter formal, descansa sobre una categoría específica de servidores públicos, esto es, en materia fiscal suelen ser "Administradores Locales, Coordinadores, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor y Verificadores que sean necesarios, siendo éstas tres últimas categorías de servidores públicos, los encargados de ejecutar la visita de inspección en el domicilio de los contribuyentes. Por lo tanto la idoneidad de quien practica la visita domiciliaria, consiste en el carácter de la persona que tenga un empleo o cargo público, cuyas atribuciones encomendadas por la autoridad correspondiente contemple en su esfera jurídica la facultad inherente para otorgar el nombramiento de ese cargo público, es decir, "Un acto Administrativo por medio del cual el aspirante a un puesto público, es investido para el ejercicio de dicha función"³⁹, lo anterior es así, ya que los funcionarios y empleados públicos son titulares de diversas esferas competenciales en las que el estado, a través de la ley, asigna a cada uno de ellos diversas atribuciones, que obligan al servidor público a cumplir con las obligaciones que les imponen mediante su-

39.- Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, *Las Visitas Domiciliares de carácter Fiscal*, Editorial Themis, Colección de Ensayos Jurídicos, México, Octubre de 1997, Segunda Edición, Páginas 128 y 129.

nombramiento, por lo tanto, el servidor público no ejecuta actividades propias, sino solo las que le atribuye el estado mediante ley, por lo tanto los verificadores, auditores y ayudantes de auditores, no revisten el carácter de autoridad, sino de agentes de ella, por lo que aterrizando el tema que nos ocupa en el presente apartado, solo se puede asignar como visitador o auditor, a quien por razón del nombramiento expedido por la autoridad correspondiente ésta en condiciones de apoyar las determinaciones y mandamientos de dicha autoridad.

Es así que los visitadores que se encuentren consignados en la orden de visita por la autoridad competente para practicar la visita domiciliaria, no revisten el carácter de autoridad, ya que éstos solo coadyuvan a cumplimentar el acto material consignado en el mandamiento escrito, situación que implica una relación subordinada entre el servidor público y la autoridad apoyada en un ordenamiento legal que le concede una esfera de atribuciones en las que pueden actuar, por lo tanto dicho funcionario o empleado público, deberá tener una dependencia directa con la autoridad que emite su nombramiento, es decir, deberá encontrarse dentro de su nómina y existir un deber de obediencia y por lo tanto de subordinación.

Lo cierto es que si no existe un ordenamiento legal que legitime de la esfera de facultades y competencias a una persona, delegadas por una autoridad competente, no podemos decir que se trata de un empleado o funcionario público, siendo su actuar ante el gobernado carente de efectos jurídicos.

Por lo tanto, la autoridad competente que ordena la practica de una visita domiciliaria, debe observar en todo momento las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas por nuestra carta magna, teniendo la obligación de respetar el principio procesal de "Igualdad entre las Partes", de acreditar la legitimidad y competencia con la que está actuando, ello de conformidad a lo establecido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 fracciones II y IV del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, dentro de nuestro sistema tributario, cada vez es más frecuente, que personas que ocupan cargos públicos dentro del Servicio de Administración Tributaria, carezcan de verdadera legitimidad para acreditarse como empleado o funcionario público, ya que el puesto con el que se ostentan en determinadas diligencias, practicas de inspección o documentos públicos, no coincide con el consignado dentro del nombramiento que expide dicha autoridad, lo cual dista de atender lo previsto tanto por la Ley, como por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Por lo cual dichas personas que se ostentan con un cargo público distinto al consignado en su nombramiento, carecen de facultades para emitir actos administrativos que vayan más allá de lo que su puesto se los permite, situación que configurará el delito de usurpación de funciones.

Tal situación además de ser calificado por el artículo 250 fracción I del Código Penal para el Distrito Federal, como delito de usurpación de funciones, viola en perjuicio del visitado el principio de "Igualdad de las Partes", contenido en el artículo 3º del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, de conformidad a lo conceptualizado por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, ya que los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria, acreditan su personalidad con la simple manifestación y firma del documento, sin requerírseles por parte de los Órganos Jurisdiccionales y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los nombramientos expedidos por la autoridad competente, donde conste su designación, ya sea como Administrador Local, Regional, Subadministrador, Jefes de Departamento, etc., no obstante, solicitan de los representantes legales de las personas Físicas o Morales, acrediten fehacientemente su personalidad, bajo la advertencia de que en el supuesto en el que no la acreditaran dentro del termino fijado por la ley, se tendrá por interpuesta su demanda.

Lo anterior adquiere importancia cuando nos percatamos que de probar en juicio la falta de competencia tanto de la autoridad emisora como de la ejecutora del acto de molestia y por lo tanto su ilegitimidad para dictarlo, producirá que el Juzgador declare en forma-

incuestionable la Nulidad Lisa y Llana del acto que se impugna, ya que sería un acto viciado desde su origen, ello de conformidad a lo establecido por el artículo 238 fracción I, en concatenación con lo estipulado por el artículo 239 fracción II, ambos numerales del Código Fiscal de la Federación.

2.2 CAUSAS DE ORIGEN DE LA VISITA DOMICILIARIA

Si bien es cierto que el presente apartado a estudiar, no resulta un aspecto netamente jurídico de gran relevancia dentro del tema que nos ocupa, también lo es que resulta interesante, desde el punto de vista del Servicio de Administración Tributaria cuales son las causas de origen por las que dicho organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ordena la práctica de la visita domiciliaria en contra de un individuo en particular, entendiéndose para tales efectos como causas de origen, la razón fáctica por la que dicha autoridad ordena dicho procedimiento de control y fiscalización.

Al respecto y a efecto de atender solo en forma limitativa para no extendernos en el estudio del presente título, dentro de las "causas de origen" de la visita domiciliaria, podríamos enumerar:

2.2.1 Por Programación Normal.

Es aquél que lleva a cabo el Servicio de Administración Tributaria, como un procedimiento habitual de programación normal de dichas auditorias, las cuales tienen la finalidad de conocer la situación y cumplimiento cabal de las disposiciones fiscales a su cargo, aún y cuando no haya motivos fácticos o antecedentes que motiven a la autoridad a ordenar la visita domiciliaria.

Por lo tanto resulta ser un procedimiento interno del Servicio de Administración Tributaria, el cual forma parte de la actividad normal de dicha autoridad, fiscalizando aún al contribuyente-

que anteriormente había sido objeto de una visita domiciliaria, lo anterior para comprobar que el contribuyente sigue cumpliendo con sus obligaciones fiscales a su cargo.

2.2.2 Por Compulsas.

Esta causa de origen de aspecto operativo, encuentra su inicio cuando la autoridad que está fiscalizando a contribuyentes relacionados con la actividad que realizan, compulsas a esos terceros o proveedores o inclusive a clientes y por dicha fiscalización tiene conocimiento de determinadas irregularidades en la facturación emitida por las compras y ventas de sus productos o servicios, casos en los cuales la autoridad tiene la posibilidad de conocer de los fraudes cometidos por los visitados e inclusive por quines tiene relación comercial con los mismos, por lo cual la autoridad fiscalizadora tiene la posibilidad de emitir ordenes de visita domiciliaria en aquellos supuestos en los que verifique y compulse lo consignado entre las facturas emitidas y lo enterado a la autoridad fiscal por esos terceros compulsados.

2.2.3 Por Denuncias.

La orden de visita domiciliaria originada por denuncia presentada por personas físicas o morales, tiene su origen en el primero de los supuestos, en represalias provenientes generalmente de los trabajadores del contribuyente y en el segundo, un caso ejemplificativo es el de los sindicatos, los cuales manifiestan de ésta forma su inconformidad por la falta del reparto de utilidades.

De ésta forma el fisco, al tener conocimiento de alguna denuncia en contra de un individuo plenamente identificado y que tenga elementos de los cuales se presuma su configuración, la autoridad deberá investigarlo y por lo tanto emitir en contra del denunciado una orden de visita domiciliaria, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Una vez comprobado el fraude en perjuicio del fisco, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos de la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación-

deberá querrellarse ante la Procuraduría General de la República, y declarar el perjuicio sufrido o que pudo haber sufrido el fisco por la conducta ilícita denunciada por cualquier individuo.

2.2.4 Por la Supervisión y Análisis de los avisos e informes presentados a la autoridad.

Esta causa encuentra su origen cuando de la remisión de la documentación contable al fisco, esta realiza un análisis de las declaraciones presentadas por contribuyentes diversos de un mismo giro industrial, y de la cual se percata una declaración menor a la percibida.

Hay ocasiones en las que negociaciones manifiestan cada ejercicio pérdidas o bajos rendimientos, dentro de la misma actividad comercial que a otros contribuyentes que la practican muestran utilidades superiores, situación en la cual la autoridad a efecto de comprobar lo declarado, emitirá la orden de visita domiciliaria para comprobar determinadas contribuciones a su cargo.

CAPITULO III.

DEL DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

3.1 ASPECTOS GENERALES

Una vez explicados los conceptos básicos que comprenden la obligación a cargo de todo ciudadano de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, de los Estados, Municipios y el Distrito Federal, en los términos prescritos por el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del momento en que dicha obligación nace a cargo del mismo, la explicación a través de su teoría jurídica y los requisitos formales y esenciales descritos por el artículo 16 constitucional de observancia por parte de la autoridad hacendaria para la practica de la visita domiciliaria, complementada con la teoría versada por algunos de los más reconocidos pensadores mexicanos y Jurisprudencia tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como de Tribunales Colegiados de Circuito y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a continuación expondré de la forma más concisa y digerible, el desarrollo de la practica de la visita domiciliaria como el procedimiento de control y fiscalización atribuido al Servicio de Administración Tributaria, facultado por constituir un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos de lo estatuido por el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, mismo que resulta el tema de tesis electo por el autor, el cual no solo constituye un aspecto meramente dogmático ya que en el desarrollo del presente, capitulo, además de consultar el fundamento que nos da por un lado la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por otro los ordenamientos legales aplicables en la materia así como de un gran cúmulo de criterios Jurisprudenciales y doctrinales, también se vislumbran algunos aspectos que en la practica resultan ser el común denominador, situaciones y anomalías que se traducen en ilegalidades por parte de los funcionarios adscritos a la autoridad hacendaria, tanto que ordenan la visita, como quienes la practican, aspectos que tienen como finalidad el identificar en cada uno de los pasos en el desarrollo de la visita, en que momento estamos frente a alguna de estas ilegalidades y combatirlas a-

través de los medios de impugnación más idóneos para el recurrente, culminando por ser éste el último título a estudiar, con las conclusiones correspondientes, las cuales a consideración del autor, son las aplicables al tema de tesis que se sustenta, con lo cual no solo hace al presente un tema de investigación dogmática, sino además propositiva.

Así pues, demos inicio así a este procedimiento que reviste para el Fisco Federal, de una gran importancia para recaudar aquellas contribuciones que no son enteradas, iniciando por determinar cuales son las atribuciones concedidas a la autoridad competente, tanto para ordenar como para practicar este procedimiento de control y fiscalización.

En principio debemos entender que las facultades de comprobación fiscal concedidas a la autoridad hacendaria, específicamente a la Administración Federal de Auditoría Fiscal previstas en el artículo 42 y subsecuentes del Código Fiscal de la Federación, tienen por objeto el asegurar el cabal cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente, facultad que no puede dirigirse en forma arbitraria, es decir, el legislador no concedió una facultad omnimoda a la autoridad hacendaria, para inspeccionar al ciudadano en su domicilio, papeles, familia, propiedades o posesiones, sino le concedió una facultad reglada, perfectamente descrita por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y demás leyes secundarias aplicables a la materia.

Por lo tanto, la autoridad no cuenta con todas las facultades como para llevarlo en forma arbitraria, sino apegándose casi religiosamente a las prescripciones redactadas por el constituyente, lo cual no le permite inspeccionar en su domicilio, papeles o posesiones, si no cumple previamente con las formalidades prescritas por el artículo 16 Constitucional y demás disposiciones previstas por el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien de acuerdo a lo estatuido por los artículos 42 fracción III y penúltimo párrafo, con relación a la fracción III del artículo 44, ambos del Código Fiscal de la Federación, la visita domiciliaria y por lo tanto las facultades de comprobación fiscal, inician formalmente con la entrega al visitado del mandamiento escrito denominado "orden de visita domiciliaria"-

acto en el cual procederá de inmediato, como actos secuenciales, la identificación de los visitantes ante la persona con quien se entienda ésta, requiriéndola de inmediato para que designe dos testigos de asistencia.

Recordando lo estudiado en el capítulo anterior, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación vigente, hace mención que los actos administrativos que se deban notificar, deberán contener los siguientes requisitos; a). Constar por escrito; b). Señalar la autoridad que la emite; c). Estar fundado y motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate; d). Ostentar la firma del funcionario competente y e). El nombre o nombres de la persona a la que vaya dirigido y cuando éste se ignore deberán señalarse los datos suficientes que permitan su identificación y que en el supuesto en el que se trate de una resolución que determine alguna responsabilidad solidaria, amén de los requisitos prescritos por el artículo 16 Constitucional y de descritos por el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, mismos que ya fueron abordados plenamente en el capítulo que antecede.

Ahora bien, retomando el tema que nos ocupa y que concluye el presente estudio, tenemos que el desarrollo formal de la visita domiciliaria inicia en el momento en que ésta es legalmente notificada al interesado, de acuerdo a lo que establece el último párrafo del fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra reza:

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

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

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

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

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

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

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

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

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

Por lo tanto la razón por la que la visita domiciliaria inicia en el momento en que legalmente se notifica al interesado la orden, es por que hasta ese momento éste, tiene conocimiento de lo que la autoridad hacendaria practicará, por lo tanto y bajo este presupuesto, la autoridad podrá iniciar la práctica de la visita domiciliaria.

Además frente al conocimiento por parte del visitado del contenido de la orden, este podrá constatar si la misma reúne o no los requisitos prescritos tanto por el artículo 16 de la Norma Fundamental, como por los regulados por el Código Fiscal de la Federación, dentro de los cuales podrá verificar primeramente la constancia del mandamiento escrito, la autoridad que la emite para fijar su competencia, la fundamentación y motivación de la orden, constatar si-

es el consignado en la orden el destinatario de la misma, que contenga la firma autógrafa del funcionario competente que la esta emitiendo, la especificación de su objeto, con lo cual la autoridad salvaguarda las garantías de seguridad y certeza jurídica, así como la de legalidad consagrada por nuestra ley fundamental.

A mayor abundamiento, estas garantías de seguridad jurídica y legalidad, así como los requisitos adicionales previstos por el Código Fiscal de la Federación y demás legislación fiscal aplicable, deberán cumplirse para dar la protección del domicilio, papeles, posesiones, familia y demás cuestiones personales del visitado.

Ahora bien, una vez contemplado que la orden de visita domiciliaria para su legalidad deberá cumplir con los requisitos constitucionales previstos por el artículo 16 y los regulados por los artículos 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 y 49, todos del Código Fiscal de la Federación vigente y verificados los presupuestos por los que se ordena su práctica, la autoridad hacendaria procederá a notificar dicho mandamiento escrito al particular al que vaya dirigida la orden, procedimiento que resulta constituir el pilar legal y legítimo de su práctica, ya que de una deficiente notificación, que no cumpla con los presupuestos normativos regulados en el Código Fiscal de la Federación y supletoriamente por la legislación civil, ésta, la visita, estaría afectada de nulidad en todo lo actuado con posterioridad a la ilegal notificación, por lo tanto, al revestir el tema de la notificación un aspecto de trascendental importancia para la validez de la práctica de la visita domiciliaria y al iniciar ésta con la notificación de la orden, es que a continuación abordaré el procedimiento de su notificación en los supuestos fácticos de su práctica y con ello advertiré algunas de las ilegalidades en las que la autoridad hacendaria incurre al notificar dicha orden al consignado en el mandamiento escrito, a su representante o a la persona con la que esta se entienda.

3.2 NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN

Es el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación vigente, el que nos dice que la orden de visita domiciliaria deberá ser notificada al visitado, es decir, al que de acuerdo al mandamiento escrito de la autoridad competente, se encuentre consignado en la misma y vaya dirigida esa facultad de comprobación, o en su caso, al representante de esa persona física o moral contra la que se instaura dicho procedimiento o en su defecto con la persona que se encuentre al frente de la negociación auditada.

Al respecto el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación citado, en el sentido literal dispone;

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

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

II. 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 la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

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

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

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

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitantes que en ella intervengan se deberán 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 visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

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

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

De lo anterior, es imperativo en primer término, que la orden de visita domiciliaria se notifique personalmente a quien se encuentre consignado en la orden o a su representante, así lo establece el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación vigente, en su fracción I, al indicar dicho numeral que las notificaciones de los actos administrativos se harán:

“1. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.”

Cabe hacer mención, que al ser la visita domiciliaria un acto administrativo que puede ser recurrido cuando la autoridad comete en su procedimiento alguna ilegalidad que cause agravio al particular o vulnere sus garantías individuales consagradas por nuestra Carta Magna, dicho acto deberá, por disposición legal reproducida en el párrafo que antecede, notificarse personalmente a quien vaya dirigida o a su representante, debiendo la autoridad proporcionar al interesado copia del acto administrativo que se está notificando, además de señalarse la fecha en la que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, ello de conformidad a lo establecido por el artículo 135 de Código Fiscal de la Federación vigente, que dispone:

“Artículo 135. Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior."

Ahora bien, una vez notificada la orden de visita domiciliaria al consignado en la misma o a su representante o a la persona que de él se imponga, el verificador designado en la orden, deberá inmediatamente identificarse ante la persona con quien se entienda la visita, requiriéndola para que en ese mismo acto designe dos testigos y en caso de no designarlos, éstos deberán ser designados por los visitadores haciendo constar ésta situación en el acta que al efecto se levante.

Cabe hacer mención que la obligación de quien notifica dicho acto, es que deberá cerciorarse de que el domicilio donde se asienta es el mismo que se consignó en la orden de visita domiciliaria, al igual que deberá cerciorarse si a quien notifica es el mismo que se consigna en la orden, para lo cual dicho funcionario deberá allegarse de elementos necesarios para comprobar tales presupuestos, a través de algún vecino que pueda aportarlos, lo cual deberá inscribir en su acta de notificación que al efecto sea levantada.

Hasta aquí podemos decir que la orden de visita domiciliaria ha sido legalmente notificada, ya sea al consignado en la orden o a su representante y que el domicilio donde se practicará es el detallado en el mandamiento de la autoridad competente.

Pero cabe hacerse la pregunta de ¿qué es lo que procede cuando a quien deba notificarse la orden de visita domiciliaria o su representante legal no se encuentra en el domicilio visitado?, ésta interrogante nos la responde la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación administrado con el artículo 137 del ordenamiento multicitado, numerales que nos indican, que en caso de que al presentarse el notificador de la orden al domicilio visitado, no se encontrarán el consignado en la orden o su representante, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el visitado o su representante esperen a la hora del día siguiente que haya determinado el notificador y en caso de no atender al citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar.

Al respecto la Primera Sección del Tribunal Fiscal de la Federación, resolvió en tesis del 6 de mayo de 1997, el siguiente criterio:

"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- SU NOTIFICACION.- Con forme a lo previsto en el artículo 44 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, cuando los visitantes se presenten en el domicilio en el cual se llevaría a cabo la visita, y no se encuentren al visitado o su representante legal, deben dejarle citatorio, con la persona que se encuentre en el lugar, para que espere a los visitantes a hora determinada del día siguiente, puntualizando que es para recibir la orden de visita, requisito que de no satisfacerse haría el documento ilegal. No es óbice para llegar a esta conclusión el que los visitantes hayan cumplido con las formalidades establecidas para las notificaciones previstas en los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, ya que debe atenderse a lo dispuesto en la norma legal aplicable al caso específico de la notificación de la orden de visita, y no a los que se refieren a las notificaciones de los actos administrativos en general."

Precedentes:

- **Recurso de Apelación No. 100(A)-I-549/9614303/3708/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de mayo de 1997, por mayoría de 3 votos y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretaria: Lic. Beatriz Rodríguez García.**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis aprobada en sesión del 6 de mayo de 1997, Página 116.**

Por lo tanto en caso de que al presentarse el notificador de la orden en el domicilio del visitado y no se encontrara el contribuyente auditado o su representante, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que ésta entregue dicho citatorio al interesado y espere éste o su representante a la hora del día siguiente que haya determinado el notificador y en caso de no atender al citatorio, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar. Cabe hacer mención que los visitantes deberán cumplir con las formalidades establecidas para las notificaciones previstas en los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación y no a las que se refieren sobre la notificación de actos administrativos en general.

3.2.1 EL CITATORIO

Cabe decir del citatorio, que es una institución, que entratándose de nuestras leyes fiscales vigentes, resulta de una insuficiente reglamentación.

Sobre este tema de gran importancia, en cuanto a que se refiere al presupuesto para que la orden de visita domiciliaria sea notificada legalmente al visitado, cuando este o su representante no se encuentre en el domicilio visitado, primeramente debemos delimitar el concepto de la palabra "CITATORIO", para de ello partir a través de su naturaleza jurídica a conocer sus alcances y cuando se advierte alguna ilegalidad en su notificación.

La palabra citatorio proviene de la acepción etimológica "CITO" y este a su vez del verbo "CIEO", que significa mover, incitar, llamar a voces, vocito, por lo que la citación se hacía en un principio por voz del pregonero⁴⁰

Por lo tanto y a voz de Eduardo Pallares, la palabra "CITA" del latín "CITARE", significa el señalamiento del día, hora y lugar para que comparezcan determinadas personas a efecto de que se practique algún acto procesal, de ésta manera se cita a los testigos y a las partes".⁴¹

40.- Pallares, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, S.A., México, 1981, Primera edición, segunda reimpresión, página 153.

41.- Op. Cit., Pallares, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, página 154.

Por lo anterior y a falta de una definición o concepto de lo que para la doctrina se refiere el citatorio, a continuación expondré una definición para lo que a mi parecer reviste el citatorio, el cual deberá ser identificado como el documento público que reviste un presupuesto de legalidad para la notificación de actos administrativos, que se hace exigible al funcionario cuando en la primera búsqueda en el domicilio consignado en la orden, éste o su representante no se hayan encontrado.

Tal como anticipe en líneas que preceden, es el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación vigente, el que hace referencia al citatorio, numeral que podría catalogarse como el que norma las reglas generales y especiales de notificación, ya que en su parte conducente dispone:

"Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperan, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, esta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de la circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causará cargo de quien ocurrió en el incumplimiento de los honorarios que establezca el reglamento de este Código".

Dentro de dicho numeral se advierte a mi entender como regla especial, la relativa a los citatorios, tratándose de actos como la visita domiciliaria, objeto del presente estudio y el relativo al procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, de la transcripción del artículo anterior, nos damos cuenta que la institución jurídica del citatorio carece de una reglamentación específica que determine sus alcances y sus requisitos, ya que la autoridad hacendaria, al ser impugnados determinados aspectos del citatorio y con la intención de negar el incumplimiento de las obligaciones del verificador, aducen argumentos tales como "Las exigencias del citatorio no se encuentran expresamente contempladas en el primer párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación".

recordando en sus resoluciones aquel principio general del derecho que reza "En donde la Ley no distingue no tenemos por que distinguir", máxima que de admitirse en el caso en concreto, traería como consecuencia la aceptación de la derogación de la ley supletoria y de las fuentes generales del derecho.

Atendiendo a lo anterior, a continuación determinaré de acuerdo a la supletoriedad de la ley y a la jurisprudencia, algunos requisitos que deberá contener el citatorio, lo anterior para garantizar a favor del visitado las garantías de seguridad y certeza jurídica, así como la de legalidad y garantía de audiencia consagradas por nuestra Carta Magna.

En principio debemos entender que de conformidad a lo estatuido por la fracción II del artículo 44 de Código Fiscal de la Federación vigente, el requerimiento del citatorio solo encuentra su justificación cuando al presentarse los visitadores al lugar consignado en la orden de visita, no se encontrare el visitado o su representante legal en su caso, situación que de ser negativa, corresponderá al funcionario fiscal correspondiente, dejar el citatorio con la persona que se encuentre en el establecimiento, dejando constancia de tales hechos en el acta que al efecto se levante ante la presencia de dos testigos.

A este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó el siguiente criterio jurisprudencial, visible bajo el rubro:

"CITATORIO. FORMALIDADES QUE DEBEN LLENARSE PARA LA PRACTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA. ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Una de las formalidades que debe llenarse cuando las autoridades fiscales practiquen una visita en el domicilio fiscal, será la de que de no encontrar al visitado o a su representante, los visitadores queden obligados a dejar citatorios con la persona que se encuentre en dicho lugar para que los espere a una hora determinada del día siguiente para recibir "la orden de visita", esto es, que es imperativo señalar concretamente que el citatorio es para que el visitado o su representante legal, reciba tal "orden de visita", circunstancia que debe-

observarse obligatoriamente a fin de que los actos de la autoridad puedan reputarse legales, y se salvaguarde la seguridad jurídica de la persona notificada; por ello no basta que en forma implícita se haya mencionado el oficio que contiene la orden de visita, bajo el sinónimo de "diligencia", sino que era menester que en forma concreta se señalara que la cita era para recibir dicha orden; en otras palabras, el citatorio debe encontrarse debidamente circunstanciado en virtud de que así lo exige el artículo 44 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, lo cual no se cumple en el caso concreto de una orden de visita en que se sustituye este concepto por el de "para desahogar una diligencia".

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Precedentes:

- Revisión Fiscal 76/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otra. 2 de septiembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Gabriel Alfonso Ayala Quiñónez. Secretaria: Silvia Alcocer Enriquez.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo X, Septiembre de 1999, Pág. 826, tesis IV.2º .A.T.39 A, de rubro: "ORDEN DE VISITA EN EL DOMICILIO FISCAL. EL CITATORIO RESPECTIVO DEBE EXPRESAR QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL ESPEREN A HORA DETERMINADA PARA RECIBIRLA". No. de Registro. 192,876, ATSLADA.

Asimismo lo determinó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de la tesis intitulada:

"NOTIFICACIONES PERSONALES.- SU CIRCUNSTANCIACIÓN EN ACTAS CUANDO NO SE ENCUENTRA A QUIEN DEBA NOTIFICARSE.- De la interpretación del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación se desprende que en el caso de una notificación personal, cuando no se encuentre a quien deba notificarse - la autoridad debe circunstanciar en acta los hechos que dieran lugar a la formulación del citatorio, a la producción de la diligencia en el día y hora indicada en aquél, así como las razones por las cuales se hubiera entendido la diligencia con una persona distinta de la citada; su realización resulta -

obligatoria, al ser necesaria la existencia de constancias que demuestre fehacientemente como se practicó todo el procedimiento de notificación, pues de lo contrario el particular quedaría en estado de indefensión al no poder demostrar que la misma se hizo en forma contraria a lo dispuesto por la ley.”

Precedentes:

- **Juicio No. 7439/98-11-09-3/99-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 1º de febrero del 2000, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Ruben Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González. (Tesis aprobada en sesión privada del 15 de febrero del 2000.**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, febrero del 2001. Pág. 15. Jurisprudencia V-P-2As-27.**

Cabe resaltar que el visitador al notificar el citatorio, deberá cerciorarse que el domicilio donde esta asentado sea el correcto, así como deberá consignar en el acta correspondiente a quien solicitó informes para comprobar que es el domicilio y la circunstancia por la que no se encuentra el visitado, así como los datos de la persona con la que se entere la visita, al igual que deberá pormenorizar la relación que guarda la persona con la que se dejó el citatorio, lo anterior a efecto de garantizar que esa persona a quien se deja el citatorio lo entregará al destinatario, lo cual cumple con el objetivo del citatorio, que no es otro que el que el sujeto de la visita conozca del mandamiento y estar en condiciones de atenderlo.

Cabe hacer mención sobre éste punto, que en la práctica los notificadores proceden a solicitar de la persona con quien se deja el citatorio, su identificación que corrobore sus generales, resultando que su identificación la comprueban a través de credenciales que no revisten la certeza que proporciona documentos como la credencial de elector, cédula profesional o cartilla del servicio militar, situación que el notificador deberá suplir procediendo a la identificación ante testigos de dicho sujeto, ello para tener la certeza de que ese individuo hará del conocimiento del interesado el citatorio dejado para tal motivo y así salvaguardar en beneficio de éste su garantía de audiencia.

Otro requisito que deberá contener el citatorio, es que el visitador a la entrega de éste, deberá precisar en el cuerpo del mismo, la hora en la que practica la diligencia, es decir, la hora en la que la inicia, ya que salvo prueba en contrario y en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, deberá negarse la presunción de validez del acto en favor de la autoridad, ya que de conformidad a lo establecido por el artículo 13 del mismo ordenamiento, las diligencias que practiquen las autoridades deberán efectuarse entre las 7:30 y 18:00 horas, por conceptuarse éstas como hábiles, y de no observarse tal disposición, dicha diligencia podrá reputarse de ilegal, salvo cuando la autoridad fundada y movidamente habilite días y horas en hábiles. Sobre éste aspecto se sustentó el siguiente criterio jurisprudencial, visible bajo el rubro:

“ORDEN DE VISITA EN EL DOMICILIO FISCAL. EL CITATORIO RESPECTIVO, DEBE EXPRESAR QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL ESPEREN A HORA DETERMINADA PARA RECIBIRLA.- El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación prevé diversas formalidades que deben cumplirse en los casos de visita en el domicilio fiscal, dentro de las cuales, concretamente en su fracción II, contempla que el contribuyente tenga la seguridad de enterarse cabalmente del objeto que persigue la cita que se le dejó, de lo contrario quedaría en un estado de incertidumbre al ignorar el motivo por el que se le cita. En tal virtud, es necesario que el citatorio dirigido al representante legal de la empresa contribuyente, debe tener la mención en el sentido de que la diligencia que habría de practicarse al día siguiente, sería con el fin de que el visitado recibiera la orden de visita, toda vez que la disposición legal supracitada, señala con claridad este requisito, sobre todo si se tiene en cuenta que la notificación, como acto jurídico a cargo de un órgano del Estado, exige cumplir con ciertas formalidades, siendo necesario que en la propia diligencia se haga mención de la observancia cabal de todas ellas”.

Precedentes:

- Revisión fiscal 50/99.- Administrador Local Jurídico de Ingresos de San Pedro Garza García, Nuevo León, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras.- 26 de mayo de 1999.- Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez.- Secretario: Marco Tulio Morales Cavazos.

- **Revisión fiscal 117/99.-** Administrador Local Jurídico de Ingresos de San Pedro Garza García, Nuevo Leon, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras, 26 de enero del 2000. Unanimidad de votos.- Ponente: Aurelio Sanchez Cárdenas.- Secretaria: Carmen Leticia Hernandez Guerrero.
- **Revisión fiscal 30/2000.-** Administrador Local Jurídico de Ingresos de Guadalupe Nuevo León, en representación de Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros.- 5 de abril del 2000.- Unanimidad de votos.- Ponente Aurelio Sanchez Cárdenas.- Secretario: Eduardo Ochoa Torres.
- **Revisión fiscal 45/2000.-** Administrador Local Jurídico de Ingresos de Guadalupe Nuevo León, en representación de Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros.- 12 de abril del 2000.- Unanimidad de votos.- Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez .- Secretario: Marco Tulio Morales Cavazos.

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia No. IV.2°.AT. J/30, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa y del Trabajo del Cuarto Circuito. Novena Epoca, Tomo XI, correspondiente al mes de junio del 2001, pagina 521.**

Asimismo la Segunda Sección del la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estableció el siguiente criterio:

"NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL.- El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales, aun y cuando dicho precepto no establece en forma expresa que en el citatorio que se deje deba hacerse constar la hora en que se entregue, esa obligación se desprende del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las diligencias que practiquen las autoridades fiscales deben efectuarse entre las 07:30 y las 18:00 horas por conceptuarse éstas como hábiles, por tanto es indispensable que en el citatorio se asiente la hora en que se practicó la diligencia, pues ante la omisión de ese dato, se deja al particular en estado de indefensión, pues no puede saber si la diligencia se practicó en horas hábiles".

Precedentes:

- Juicio No. 6073/98-11-03-1-/99-s2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 9 septiembre de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Olmos Jasso. (Tesis aprobada en sesión de 9 de septiembre de 1999).

Fuente:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta época, Segunda Sección, Año II. NO. 20. Marzo 2000. Tesis: IV-P-2a5-210, Página 48. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (NOTIFICACIONES). No. Registro: 25,672. Precedente.

Es importante destacar que los visitadores adscritos a la autoridad hacendaria, muy a menudo omiten solicitar información a la persona a quien se deja el citatorio, en el sentido de preguntar al mismo, el lugar en el que se encuentra el visitado, situación que deberá asentarse en el citatorio, lo anterior para que dicho verificador justifique sus razones para determinar la hora en la cual al día siguiente deberá aguardar el interesado para llevar a cabo la notificación de la orden. Esto es así, ya que pueden acontecer diversas circunstancias que impidan al interesado acudir a la hora que el visitador haya consignado en el citatorio, ya sea por que el visitado o su representante legal se encontraran en un lugar distante al domicilio visitado, o tal vez podría encontrarse hospitalizado o probablemente programe su regreso a una hora posterior a la consignada en el acta correspondiente, ante éstas circunstancias cabría preguntarse si acaso el verificador conociendo alguna de estas circunstancias podría otorgar el tiempo necesario para que el interesado acuda a recibir la orden de visita domiciliaria, a caso se le olvida al verificador que de conformidad a lo señalado por el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación citado, la practica de diligencias comprenden de las 7:30 a las 18:00 horas, inclusive se encuentra en la posibilidad de que la autoridad hacendaria habilite las horas inhábiles, lo anterior encuentra su justificación en el momento en el que la ley dispone la necesidad de que después de la primera búsqueda y de no encontrarse el visitado o su representante deberá dejar citatorio a la persona que se encuentre en él, para que éste lo haga del conocimiento del interesado, cumpliendo con ello el objetivo de dicho instrumento, que es el que la autoridad hacendaria cuente con la presencia en la practica de la visita domiciliaria, con el interesado o su -

representante, por ello el verificador deberá hacer todo lo posible para cumplir con dicho cometido, por lo que resulta una arbitrariedad por parte de quien lo notifica, que se fije de manera inmotivada la hora en la que se cita al interesado.

De ésta forma lo ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial bajo el criterio:

"EMPLAZAMIENTO. CITATORIO PREVIO AL. LA FIJACIÓN DEL LAPSO DE ESPERA ES A CRITERIO DEL ACTUARIO.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1393 del Código de Comercio, si el notificador no encuentra al deudor a la primera búsqueda, le dejará citatorio fijándole el día y la hora para que aguarde; ahora bien, una correcta interpretación de ese dispositivo legal, debe llevar a la conclusión de que en el mismo se deja a criterio del Actuario la fijación del lapso que debe mediar entre el momento en que se deja el citatorio y el momento en que debe practicarse el emplazamiento, empero, ese criterio no puede ejercerse de manera arbitraria, sino que debe sujetarse a las reglas de la lógica, las cuales deben aplicarse primordialmente en función de los informes que le proporcione la persona con quien se entiende la diligencia, respecto del lugar donde se encuentre la persona a quien se busca, lo cual debe dejar asentado en el acta relativa a fin de que refleje las razones que tomó en cuenta para determinar el referido espacio de tiempo, y de esa manera se éste en condiciones de establecer si en una diligencia de esa naturaleza se fijó correctamente el día y hora para que el deudor ausente esperara al actuario, pues de no asentarse dichas razones, se entendería que lo hizo arbitrariamente sin tener en cuenta las circunstancias especiales del caso, lo cual va en contra del objetivo que se persigue por el legislador al establecer la formalidad del citatorio previo al emplazamiento cuando al deudor no se le encuentre a la primera búsqueda, el cual consiste precisamente en que el sujeto llamado a juicio tenga la oportunidad legal de enterrarse de que existe un demanda en su contra".

Precedentes:

- Amparo en revisión 462/95, Bancomer, S.A., 7 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Morales Hernández. Secretaria: Magdalena Díaz Beltrán.

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Ius 2000, Novena Época. Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito, aislada, Tomo: III, Marzo de 1996, Tesis: XXI. 1º. 16 C, Pagina 931. Materia(s). Civil, No. de Registro. 202,953.**

Por lo tanto se deberá entender que si bien es cierto que no existe disposición legal que determine cual deberá ser el espacio de tiempo que debe mediar entre el momento en que se dejó el citatorio y aquel en el cual se practicará la visita domiciliaria, el verificador deberá atender a las reglas de la lógica y del prudente arbitrio, por lo cual deberá otorgar un tiempo suficiente y razonable al interesado, de acuerdo a las circunstancias precisadas al verificador, quien además deberá asentar sus razones para otorgar dicho lapso de tiempo al interesado ya que solo así se respetará en favor del visitado la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 y la de legalidad enunciada por el artículo 16, ambos preceptos de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cabe destacarse que el citatorio deberá ser entregado a la persona que se encuentre en el domicilio visitado, para que éste lo haga del conocimiento del interesado o su representante legal y así estar en posibilidad de que la diligencia se entienda con alguno de ellos, ya que así lo dispone el artículo 44 en su fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente, lo cierto es que tal numeral no debe ser tomado tan a la ligera y aplicarse literalmente como lo dispone dicho precepto, ya que es común que el verificador al no encontrar al interesado ni a su representante legal en el domicilio visitado, al dejar el citatorio correspondiente, lo hace con personas que en muchos de los casos resultan ser menores de edad o inclusive con personas que no guardan ninguna relación con el visitado, ya que se ha llegado a dar el supuesto en que los verificadores dejan el citatorio con algún cliente.

Debido a lo anterior, resulta imperativo que el notificador deba cerciorarse de que la persona a quien ésta dejando dicho instrumento para entregarlo al interesado, sea en primera instancia mayor de edad y por otro lado que guarde alguna relación laboral con el interesado ya que de no dar cumplimiento a tales premisas, éste resultaría a todas luces ilegal.

A mayor abundamiento y atendiendo al primer presupuesto en comento, resulta que en términos de lo señalado por los artículos 23 y 450 fracción I, los menores de edad tiene incapacidad natural y legal, por lo tanto su responsabilidad también resulta limitada dentro de la negociación o empresa de que se trate, lo anterior es así, ya que es común que en muchas de estas empresas, despachos o negociaciones, se contraten a personas menores de edad, asignándoseles tareas en la mayoría de lo casos desempeñando funciones de un menor grado de dificultad, por lo tanto, ¿resultaría posible responsabilizar al menor por la falta de entrega del citatorio?, ¿se encuentran obligados atendiendo a la naturaleza de sus labores a ser sujetos obligados a atender a dicha diligencia?, la respuesta es por demás contundente, ¡No!, por las razones apuntadas, además de que la relación laboral no trasciende a la practica de diligencias por autoridades de cualquier índole, ya que los mismos adolecen de una capacidad restringida, de esta forma lo apunto el Tribunal Fiscal de la Federación, en la tesis visible bajo el rubro:

"NOTIFICACIÓN. EL CITATORIO ENTENDIDO CON UN MENOR DE EDAD GENERA SU ILEGALIDAD.

Del contenido de lo dispuesto en el artículo 134 fracción I, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, de manera substancial se conoce que la notificación de los actos administrativos se realizará personalmente, por correo certificado con acuse de recibo, previendo que cuando no se encuentre a quien se debe notificar se habría de dejar citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día siguiente hábil, apercibiéndole que en caso de no atender al citatorio de referencia, la diligencia se practicará con quien se encuentre en el domicilio, o en su defecto con un vecino. Sin embargo si el citatorio dé cuenta, es entregado a un menor de edad, por razón de orden natural (madurez) aún no tiene la capacidad suficiente de discernimiento para comprender que habrá de ser receptor de un acto, el cual deberá transmitir oportunamente a su destinatario para que este se presente en una diligencia de orden administrativo, la cual afectará su esfera jurídica y de no comparecer a la diligencia, esta se entendería con un tercero y no directamente con su persona, de ahí pues que si bien es cierto que las notificaciones personales se encuentran reguladas por el artículo-

137 del Código Fiscal de la Federación, por lo que resultan inaplicables otras disposiciones de derecho común, cuando se observan los lineamientos en dicho artículo, deben considerarse con una excepción a tal regla, las notificaciones entendidas con menores de edad o incapaces, las que resultan ilegales, toda vez que dichas personas tienen capacidad jurídica restringida, de conformidad con los artículos 23 y 450 fracción I, del Código Civil Federal, aplicables supletoriamente."

Precedente:

- **Juicio No. 2351/98. Sentencia de la primera Sala Regional del Noroeste de fecha 8 de septiembre del 2001, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas. Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Septiembre de 2001, Página 135.**

De lo anterior nos damos cuenta que si bien es cierto que las notificaciones personales se encuentran previstas plenamente por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, debe considerarse como una excepción a tal regla, las notificaciones entendidas con menores de edad o incapaces, ya que éstas resultan ilegales, toda vez que por razones lógico-jurídicas, carecen de una capacidad plena, lo anterior de conformidad con los artículos 23 y 450 fracción I del Código Civil Federal.

Por lo tanto es obligación del notificador cerciorarse de que está dejando el citatorio con una persona que es mayor de edad, lo cual se comprobaba con la circunstanciación que deberá realizar dicho funcionario en el acta correspondiente.

Cabe hacer hincapié al respecto, que si bien es cierto que de acuerdo a lo establecido por la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación vigente, no se impone la obligación al visitador que notifique la orden, el corroborar que la persona que se encuentre en el domicilio fiscal de contribuyente y con la que se entienda la visita domiciliaria derivado de la incomparecencia del obligado principal o su representante legal, guarde alguna relación laboral con el visitado, también lo es que dicho funcionario tiene la posibilidad de que atendiendo al objeto que tiene el citatorio, que no es otro que el de lograr que la diligencia -

se entienda con el obligado principal o su representante legal, determine dejar el citatorio con la persona idónea para cerciorarse que ésta se lo comunicará al interesado, situación que si bien en cierto no se contempla en el ningún dispositivo de la legislación fiscal aplicable al caso concreto, tampoco lo prohíbe, máxime que con ello se salvaguardan las garantías de legalidad y seguridad jurídica a favor del visitado.

Atendiendo a este último párrafo, cabe hacer mención que ha resultado una reiterada práctica por parte de los verificadores, ilegal por supuesto, el no señalar dentro del citatorio que el motivo de la cita al día siguiente lo es para la entrega de la orden de visita domiciliaria, lo cual contraviene a todas luces con lo dispuesto por el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación que en el sentido literal dispone:

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

- I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- IV. 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 la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

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

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

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

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

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

La practica demuestra que al momento en que se deja el citatorio a la persona designada por el notificador, estos proceden a dejarla sin hacer mención a que dicha cita lo es para que reciba al siguiente día la orden de visita domiciliaria, incumpliendo con ello lo previsto por el artículo en comento, ya que dicho precepto es claro en establecer que el citatorio se dejará para ese fin, así lo estableció el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, en sentencia de tres de octubre de 1994, bajo el siguiente rubro:

"ORDEN DE VISITA.- EN EL CITATORIO QUE SE DEJE PARA SU NOTIFICACIÓN, DEBE SEÑALARSE QUE LA CITA ES PARA SU ENTREGA.- De acuerdo a lo previsto en el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, en el citatorio que se deje en el domicilio del contribuyente, dirigido al mismo visitado o a su representante legal, para efectos de la notificación de la orden de visita, debe señalarse que la cita a una hora y día determinado, es para la entrega de la orden, por lo que si no se hace ésta indicación, se incurre no solo en violación al mencionado numeral, sino también a la garantía de seguridad jurídica"

Precedentes:

- **Julicio No. 8629/99-11-03-3/375/0-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 24 de octubre del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn, Secretaria: Lic. Agustina Herrera Espinosa. (Tesis aprobada en sesión privada del 24 de octubre del 2000).**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Octubre del 2000, pagina 43, Segunda Seccion de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federaci3n.**

De lo anterior damos cuenta que el citatorio deber1 indicar que su entrega lo es para notificar al d1a siguiente una orden de visita domiciliaria, con lo cual se da cumplimiento al fin perseguido por la fracci3n II del art1culo 44 del C3digo Fiscal de la Federaci3n, que no es otro que el visitado tenga pleno conocimiento sobre el motivo de la visita, a fin de causar en el visitado el discernimiento de decidir si la atiende o no.

3.2.2 EFECTOS PRODUCIDOS POR LA FALTA DE ATENCI3N AL CITATORIO.

Una vez entregado el citatorio a la persona que se encuentre en el domicilio, indic1ndole que la diligencia de notificaci3n de la orden se llevar1 a cabo al d1a siguiente y a la hora se1alada en el mismo, exhort1ndolo a que lo hiciera del conocimiento del interesado, para que 1ste sea entendido con el o su representante legal, situaci3n que de no entenderse con el interesado o su representante legal, la misma se entender1 con la persona que se encuentre en el domicilio visitado, as1 lo establece la fracci3n II del art1culo 44 del C3digo Fiscal de la Federaci3n en comento, al disponer que:

"Art1culo 44. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros, estar1n a lo siguiente:

- II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejar1n citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del d1a siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciar1 con quien se encuentre en el lugar visitado".

Por lo que previo cercioramiento de que el citatorio fue entregado al interesado o su representante legal y apuntar las razones por las cuales no atendieron al mismo, situaci3n que el verificador deber1 circunstanciar en el acta que al efecto se levante, dicho funcionario-

procederá a llevar a cabo la diligencia de visita domiciliaria, siempre y cuando éste último haya comprobado la identidad y relación que guarda la persona con quien se entienda la visita con el destinatario de la orden, ello no tiene sustento en la ley, ya que ni siquiera lo prevé, pero tal circunstanciación atiende a una razón lógica, ya que a pesar de que el artículo 44 en su fracción II no pormenoriza la relación que deberá guardar la persona con quien se entienda la visita y el destinatario, para salvaguardar las garantías de seguridad jurídica y audiencia en favor de éste último, el verificador deberá comprobar y consignar en el acta respectiva, que dicha persona guarda alguna relación con el visitado, ya que de no guardar relación alguna con éste, se estará transgrediendo en perjuicio del destinatario las garantías en comento, que deben prevalecer sobre cualquier tipo de propósito recaudatorio.

Por lo tanto y atendiendo a lo mencionado por Cartas y Ayala, en el sentido de que "Por ocupante del lugar visitado debemos entender, no a cualquier persona que se encuentre en él, sino a alguien que además de su permanencia en dicho sitio, mantenga una relación cercana con el visitado que le permita ser intermediario entre éste y los visitantes, pero sobre todo, que tenga acceso a la documentación contable de aquél"**42**.

En este mismo sentido la Dra. Lomelí Cerezo, hace notar que:

"Del texto constitucional que usa la expresión "ocupante del lugar cateado", podría desprenderse que hasta que se practique la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el lugar donde deba realizarse la inspección, pero ésta interpretación literal, resultaría contraria al espíritu del precepto, que es el de salvaguardar los justos intereses del particular y posibilitarlo para defenderse de las arbitrariedades en que pudiera incurrir la autoridad administrativa. En efecto, en las visitas de que se trata, interesa al particular estar presente, ya sea en forma personal o a través de su representante legal o bien por persona que haya autorizado al efecto, para poder constatar adecuadamente los interrogatorios que-

42.- Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*, Editorial Themis, Colección de Ensayos Jurídicos, México, Octubre de 1997, Segunda Edición, Página 111.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

se le formulen sobre el cumplimiento de las disposiciones tributarias, y presentar los comprobantes respectivos, así como los documentos, libros, etc., cuya exhibición exija el visitador. Ahora bien, esto no puede hacerse por cualquiera de las personas que se encuentren en el lugar visitado, de manera que si se admitiere que la diligencia pudiera practicarse con cualquier persona, se afectarían indebidamente los derechos del particular frente a la Administración Fiscal."43

Lo anterior es así, ya que el visitado aún y cuando no acuda por sí o por su representante a la diligencia, deberá la autoridad en todo momento salvaguardar sus garantías de audiencia y seguridad jurídica, así como deberá otorgar la seguridad jurídica al visitado de que la diligencia será atendida por la persona que servirá de intermediario entre la autoridad y el destinatario de la orden, situación que se cumplimenta cuando el verificador inicia la diligencia con la persona que previamente haya interrogado y corroborado por medio de algún documento identificatorio idóneo, que la misma guarda relación con el interesado y que podrá llevarse a cabo con ésta dicha diligencia, por tener acceso a la documentación contable que solicite el verificador, cabe hacer nuevamente la aclaración que tal requisito no tiene sustento legal, pero es a opinión del autor, una forma en la que la autoridad hacendaria respetará la garantía de legalidad a favor del visitado.

Para dar cumplimiento a tales circunstancias, los visitadores deberán levantar el acta correspondiente ante la presencia de dos testigos, en la cual deberán asentar las razones por las que se ésta iniciando la diligencia con la persona que la entienda que hacía en el lugar y demás datos que justificarán y legalizarán el actuar de dicho funcionario y por lo tanto el interesado no sea afectado en sus garantías individuales consagradas por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Ahora bien, una vez entendido que la orden de visita domiciliaria se notificara a la persona que se encuentre en el lugar visitado, cuando no comparecen a ella ni el destinatario, ni su representante legal, el párrafo segundo de la fracción II del artículo 44 del Código en-

43.- Lomeli Cerezo, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961, Página 127.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

comento, faculta a los visitadores al momento de citar al visitado o a su representante legal, a hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integran la contabilidad, así como que en el caso de que éstos presuman la existencia de peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia o descubran, bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifiesta 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.

Cabe hacer mención, que las anteriores facultades concedidas por el legislador al funcionario fiscal, para que en el momento de notificar la orden de visita domiciliaria e inclusive antes de ello, asegure la contabilidad del visitado sin mediar mandamiento escrito de autoridad competente, resulta por demás anticonstitucional, ya que como anteriormente vimos en el capítulo que antecede, para que la practica de visita domiciliaria cumpla cabalmente con la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 Constitucional, es requisito sine quanon, que la misma preceda de un mandamiento escrito de autoridad competente, el cual deberá fundamentar y motivar, así como especificar las contribuciones y los periodos a revisar, por lo cual, para que los verificadores puedan asegurar diversa documentación y mercancías del visitado, la autoridad hacendaria competente, deberá expedir una nueva orden de visita a fin de inspeccionar las situaciones de las que se haya percatado el visitador en el desarrollo de la diligencia.

A mayor abundamiento, la satisfacción de las garantías consagradas por nuestra Constitución, en lo que a las visitas domiciliarias se refiere, no pueden ni deben quedar al arbitrio de los verificadores, ya que dicho numeral que faculta al funcionario fiscal a decidir bajo su más estricto arbitrio el hacer o no la relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del toda vía sujeto a revisar y asegurarlos, trasgrede el alcance y sentido del artículo 16 Constitucional, yendo inclusive más allá de lo que el Constituyente redactó.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Así mismo el numeral en comento les da la atribución, inconstitucional por supuesto, a los visitadores, de que a su completo arbitrio y voluntad puedan proceder al aseguramiento de los bienes o mercancías que correspondan, por presumir la existencia del peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, situación que en la práctica resulta sería práctica normal de estos funcionarios y que repercute fuertemente en la economía del particular, ya que impide que éste tenga disposición de sus bienes y mercancías, mismas que no son liberadas sino hasta la conclusión del Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, o en el peor de los casos hasta la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o con la suspensión dictada por un Juzgado de Distrito cuando fue promovido el amparo indirecto correspondiente.

Así lo estableció el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del criterio jurisprudencial siguiente:

"VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."

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

visitado, transgrede lo establecido por el artículo 16 Constitucional al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional."

Precedentes:

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

Fuente:

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

Por lo tanto dicha disposición carece de fundamento Constitucional, ya que el artículo 16 de la Ley Fundamental, no prevé el procedimiento en el que el acto de inspección no se inicie con el mandamiento escrito de autoridad competente, situación que además de ser anticonstitucional, afecta fuertemente con la dinámica y economía de las empresas, ya que en cuanto se realiza la investigación a cargo del verificador, las mercancías no pueden ser liberadas.

3.3 INICIO DE LA VISITA EN EL DOMICILIO DEL VISITADO.

3.3.1 LOS VISITADORES Y SU IDENTIFICACIÓN ANTE EL VISITADO.

Salvaguardando la garantía de seguridad jurídica consagrada por el artículo 16 nuestra Carta Magna, dicho requisito encuentra su explicación en el derecho que tiene el visitado de corroborar que el funcionario que esta practicando la visita, demuestre que es el mismo que la autoridad hacendaria consignó en la orden de visita, lo cual se logra a través de la identificación, no solo de su persona, sino además de sus cargos conferidos por la autoridad hacendaria.

Es así que la identificación de los visitadores siempre deberá ser pormenorizada, es decir, se deberán concretizar minuciosamente los rasgos de identificación que lo distinguen y no -

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

continuar con las identificaciones que se agotan en escasos renglones y que se toman de fórmulas predeterminadas, vagas e impersonales. Por ello la identificación de los visitadores deberá provocar en el visitado la certeza de que el funcionario consignado por la autoridad, en la orden de visita es el mismo que la practica y que se constituyó en su domicilio para dar inicio a la revisión de su contabilidad.

Cierto es que la ley no impone éstas exigencias a los visitadores, ya que prevé las mismas exigencias para todas las visitas domiciliarias que practica, pero recordemos que el domicilio, así como los papeles, propiedades, familia y posesiones, se encuentran protegidos por nuestra Carta Magna, por lo que para que el verificador pueda ingresar al domicilio del destinatario, éste deberá contener el mandamiento escrito donde conste dicho acto y donde se especifiquen sus rasgos particulares para cumplir plenamente con su identificación, situación que deberá darse al inicio de la visita que se desarrollará, así lo estableció el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, al resolver la siguiente tesis de jurisprudencia:

"VISITA DOMICILIARIA. LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES DEBE DARSE AL INICIO DE CUALQUIER TIPO DE VISITA.- De los artículos 44, fracción III, y 45 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que existen tres tipos de actas de visita domiciliaria, que son, las iniciales, las parciales o complementarias y las finales, advirtiéndose que en la práctica, por regla general, las visitas a los contribuyentes, no se agotan en un solo acto, por lo que resulta incorrecto que la obligación de los visitadores para identificarse y circunstanciar el acta se circunscriba exclusivamente al inicio de la auditoría, pues puede darse el caso de que los que acudieron inicialmente a la visita, hayan sido substituidos o aumentados en su número, o bien, que la autoridad fiscalizadora que inició la investigación solicite el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que continúen la visita por ella iniciada o simplemente que los que iniciaron la auditoría ya no presten sus servicios para la autoridad hacendaria, de tal suerte que el requisito de la identificación, tendrá que darse al inicio de cualquier tipo de visita, llámese inicial, parcial o final, para que de ésta forma el visitado tenga la certeza jurídica de que le ésta permitiendo el acceso al espacio físico donde desarrolla sus actividades, y el análisis o revisión de los papeles contables a verdaderos representantes de la auditoría tributaria."

Precedentes:

- **Recurso de Revisión 52/94. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 23 de noviembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plascencia. Secretaria: Gloria Fuerte Cortés.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XV-II, Febrero de 1995. Tesis. IV.3º.51-A, pagina 610. No. de Registro. 208,964. Materia Administrativa.**

Acorde a lo anteriormente expuesto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, identificó algunos requisitos que deberán contener los documentos identificatorios de los visitantes adscritos a la autoridad hacendaria, los cuales a continuación se reproducen, amén de los que algunos postulantes de ésta materia consideran obligatorios:

- 1.- Deberá consignar el nombre y cargo de la persona a favor de la cual se expide.
- 2.- Deberá contener el número de credencial.
- 3.- Fecha de expedición.
- 4.- Deberá establecer la vigencia de documento identificatorio.
- 5.- Deberá señalarse la autoridad que la emite y certifica y con base en que precepto la emite.

Requisitos que son complementados con los siguientes:

- 1.- Deberá contener la firma autógrafa del funcionario adscrito a la autoridad competente que emite el documento.
- 2.- Deberá contener el sello que identifica a la autoridad competente.
- 3.- Deberá contener la firma del acreditado.
- 4.- Deberá contener la fotografía de frente y de perfil del funcionario acreditado.

Cabe hacer mención que la pormenorización de los datos de identificación de los visitantes que acuden a la practica de la visita de auditoria, debe asentarse en el acta de visita que al efecto sea levantada, así lo resolvió el Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, bajo el rubro:

"AUDITORES, DEBEN ASENTAR EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA, LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE LOS IDENTIFICA.- Lo dispuesto por el artículo 84, fracciones II Y V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos ochenta y dos, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse una visita domiciliaria, los auditores que las lleven a efecto, deben identificarse plenamente con el visitado y nacer constar, en el acta correspondiente, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter, en virtud de que las visitas domiciliares son diligencias en cuyas actas se debe hacer constar en forma circunstanciada todos los hechos u omisiones observados en el transcurso de su realización, por lo que, como la identificación de los auditores es un hecho realizado en la secuela inicial de la diligencia, así se debe hacer constar, no siendo suficiente, que únicamente los nombres de los visitantes, que intervinieron en la diligencia, consten en el acta de visita."

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Precedentes:

- **Amparo Directo 1685/88. Organización Latinos, S.A. 28 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretario: Miguel Ángel Antemate Chigo.**
- **Revisión fiscal 1165/88. Industrias. J. M. De México, S.A. 20 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretario: Miguel Ángel Antemate Chigo.**
- **Amparo Directo 155/89. Limpieza Industrial Planeada, S.A. 24 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: María de Fátima I. Sámano Hernández. Secretario. Manuel de J. Rosales Suárez.**
- **Amparo Directo 465/89. Carlos Deveza Álvarez. 21 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: J.S. Eduardo Aguilar Cota. Secretario: Maximiliano Toral Pérez.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación, Octava época, Tomo 22-24, Octubre-Diciembre de 1989, Tesis: I.5º.A. J/10, Página 121. No de Registro. 226,521.**

Es así que con el documento identificatorio se garantizará a favor del visitado, la certeza de que el funcionario que se dispone a revisar en su domicilio, es el mismo al que la autoridad consignó en la orden de visita domiciliaria, así como también se podrá verificar que dicho funcionario tiene las atribuciones para la función que desarrollará y que permitirá al visitado estar en posibilidades de impugnar la legalidad de su actuación.

Por lo tanto, con lo hasta aquí expuesto, podemos afirmar que no todo documento identificatorio expedido por la autoridad es jurídicamente válido, ya que para que éste cumpla y otorgue seguridad jurídica al visitado, deberá contener los requisitos previamente apuntados, además de que las funciones a desarrollar deberán estar previstas en un precepto legal, ya que la autoridad no puede ejercer más atribuciones y facultades que las que éste expresamente previstas por algún ordenamiento legal o norma.

En este sentido lo resolvió el Noveno Tribunal Colegiado, visible bajo el rubro:

"VISITAS DOMICILIARIAS. LOS VISITADORES QUE INTERVENGAN DEBERÁN CONTAR CON IDENTIFICACIÓN VIGENTE TANTO AL INICIO DE LA VISITA COMO DURANTE TODO EL PROCEDIMIENTO.- No basta que la visitadora se hubiere identificado plenamente y a satisfacción del contribuyente con credencial vigente cuando se realizó el acta parcial de inicio, porque si el lapso de vigencia feneció durante el desarrollo de la visita fiscal que se estaba practicando y, no obstante ello, dicha visitadora continúa solicitando información y documentación al contribuyente, se hacía necesario que ésta hubiere acreditado plenamente que continuaba en su cargo como empleada de la autoridad fiscal, para garantizar la debida seguridad jurídica al particular, en exacto cumplimiento al artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y de la tesis 6/90 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 135 del Tomo VI, Primera Parte, julio a diciembre de 1990, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, de rubro: VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.", sin que sea dable que con posterioridad y en la contestación de la demanda la autoridad pretenda justificar, con un informe interno, la vigencia del nombramiento del visitador, por que este documento no fue del conocimiento del contribuyente al momento de los hechos impugnados y no corresponde a la autoridad subsanar los errores con posterioridad a ellos."

Precedentes:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tesis XIV, Novena Época, Noveno Tribunal Colegiado del Primer Circuito, octubre del 2001, Pagina 1219.**
- **Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa del mes de octubre del 2001.**

Con lo anterior podemos comprender lo descrito por Cartas y Ayala, en el sentido de que en el personal de inspección domiciliaria, deben concurrir dos requisitos: "uno, genérico, consistente en el nombramiento para el empleo o puesto público cuyas funciones estriben en realizar la voluntad del ente público que cuenta entre sus atribuciones la de ordenar visitas domiciliarias, y otro, de carácter específico, en el que se materializa el primero, a saber, la orden de visita que establezca la concreta encomienda. Si alguno de estos elementos falta, la identificación no es plena, sino imperfecta y frágil, como sucede cuando se realiza con credenciales "vencidas", ya que los documentos identificatorios no tienen más valor que el de su vigencia".**44**

Es así que la identificación de los funcionarios que practiquen la visita domiciliaria, deberá ser plena, es decir, por un lado se deberán expresar los rasgos identificatorios y personales del visitado, los cuales se expresarán en el acta que al efecto se levante y en el documento identificatorio que emita la autoridad competente, así como se deberá señalar el precepto legal que otorgue tales atribuciones al funcionario que practicara la visita domiciliaria.

Con relación a ello, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivado de la denuncia de contradicción de Tesis formulada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, entre las tesis sustentadas por éste y el Cuarto Tribunal Colegiado de la misma materia y circuito, estableció en su considerando cuarto, visible en los expedientes R.T. 373/89 y D.A. 1074/88, lo siguiente:

"CUARTO.- Debe prevalecer el criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

"De conformidad con el último párrafo del artículo 16 Constitucional, la autoridad administrativa, podrá practicar visitas domiciliarias, para exigir, entre otras cosas, la exhibición de libros y papeles necesarios para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades de los cateos. Esa autoridad que practique la inspección, en el caso que nos importa, la visita domiciliaria por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, debe identificarse ante quien comparezca; así, este principio fue recogido por el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, transcrito por el mencionado Tribunal Colegiado, en la sentencia dictada en el juicio del que deriva la presente contradicción y que señala en lo conducente que al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan, se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.

44.- Op. Cit. Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Página 145.

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

Es decir, el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no debe entenderse en el sentido restringido en el que lo hizo el Cuarto Tribunal Colegiado, pues consideró que los visitadores realmente se identificaron al exhibir ante la persona con quien se practicó la visita, las credenciales oficiales expedidas por el Director de Personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que aparecía su nombre, fotografía y firma, en virtud de que con tales menciones no se cubren los requisitos mínimos de protección que debe tener el visitado."

En efecto, para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación, tal como lo sostiene el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, es necesario que en las actas de auditoria se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría y quien expide las mismas, e indicar no solo el órgano, sino su titular y la norma que le da la competencia para emitir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación, se debe dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivarse posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Lo anterior es así, porque aun y cuando dicho requisito se encuentra consignado en un dispositivo legal de naturaleza secundaria, como lo es el Código Fiscal de la Federación, emana de un precepto Constitucional que garantiza tal seguridad, por lo que resulta claro que el mismo solo se colma, cuando se asientan pormenorizadamente, los datos necesarios que reflejen que el gobernado, ésta frente a legítimos representantes del organismo público que los comisiona y por ende que están facultados para practicar la visita, requisitos que obviamente deberán constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.

Apoya al criterio anteriormente reproducido, la jurisprudencia emitida recientemente por el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y análoga al tema que nos ocupa, visible bajo el rubro siguiente:

“IDENTIFICACIÓN DE EJECUTORES FISCALES.- SU CIRCUNSTANCIACIÓN EN EL ACTA RESPECTIVA.- Para que la identificación del personal que lleva a cabo la ejecutoria de requerimientos de pago y embargo cumpla con los requisitos legales establecidos en los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación, es preciso que en el acta pormenorizada que se levante con motivo de la diligencia, por analogía a la Jurisprudencia A-36 de éste Tribunal, se consignen: a) el nombre y cargo del ejecutor; b) el número del oficio de Comisión en el que se le autorizó a practicar la diligencia, así como el nombre y cargo del funcionario que expidió dicho oficio; c) el número o clave de la credencial que lo acredite como servidor público de la dependencia, entidad u organismo público que ordena la diligencia; d) la fecha de expedición y de vencimiento de la credencial y el nombre del puesto del funcionario que expidió ésta, por lo que en caso de faltar alguno de los datos anteriores, ha de considerarse fundado el concepto de impugnación por la ilegalidad en la identificación de los ejecutores”.

Precedentes:

- Juicio No. 2099/98-06-01-3/99-S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 4 de septiembre del 2000, por mayoría de cuatro votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.

Fuente:

- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tesis aprobada en sesión del 4 de septiembre del 2000. Página 87. IV-P-2As-328.

Por lo anterior concluimos, que la identificación de los visitadores que practicarán la visita y que deberán ser designados en el mandamiento escrito de la autoridad competente que la ordene, para cumplir en beneficio del interesado con la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 Constitucional, deberán exteriorizar en el acta inicial de la visita, los rasgos distintivos que identifiquen plenamente al visitador del universo de funcionarios adscritos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, deberá señalar en forma pormenorizada los rasgos particulares que los distingan, mostrando además ante el visitado los documentos identificatorios expedidos por la autoridad competente, los cuales contendrán entre otros requisitos apuntados en el desarrollo del presente tema, los señalados por el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito y corroborados por la Suprema Corte de Justicia de Nación, así como se deberá verificar la vigencia de tales documentos identificatorios, lo anterior para salvaguardar la garantía constitucional de mayor protección al gobernado y que deberá ser observada plenamente por la autoridad que ordene y practique la visita domiciliaria.

3.4 LOS TESTIGOS Y SU DESIGNACIÓN.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación supracitado y reproducido anteriormente, se desprende que una vez identificados plenamente los visitadores ante el visitado, estos deberán inmediatamente solicitar al interesado la designación de dos testigos que observarán y atenderán el desarrollo de toda la diligencia, obsequiando su firma en el acta o actas que al efecto se levanten, otorgando con ello la solemnidad requerida para dicho acto y cumplir con la garantía de seguridad jurídica contemplada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Cabe hacer mención que el legislador introdujo la asistencia de los testigos en las diligencias de visita domiciliaria a favor del visitado, para utilizarlo como un instrumento protector del contribuyente, frente al absolutismo administrativo e irregularidades cometidas por los visitadores en el momento de su procedimiento en el domicilio del visitado, salvaguardando con ello la garantía de seguridad y certeza jurídica, previstas por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sobre éste aspecto de gran importancia en la práctica de la visita domiciliaria, Cartas y Ayala, opinan sobre el particular que; "Es evidente que una de éstas formalidades tutelares de la libertad y seguridad individual está constituida por la intervención de los testigos en la visita, lo cual cumple una doble función. La primera de carácter marcadamente político, el cual consiste en dar al pueblo un medio de ejercer control sobre los que realizan una labor inspectiva, poniendo los derechos de los particulares bajo la protección del mismo pueblo. Al servir de freno a las tendencias absolutistas de la autoridad y sus agentes, la sola presencia de los testigos en la diligencia de comprobación domiciliaria, es garantía de libertad individual e instrumento de su defensa de la democracia, idea que encuentra su fundamento en la forma republicana de gobierno, que implica el concepto de la soberanía del pueblo como fuente originaria de donde dimanar los poderes del estado".⁴⁵

⁴⁵- Op. Cit. Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, Página 162.

Por lo tanto deberemos entender, que el motivo por el cual el Constituyente dispuso la observancia de este principio fundamental en la practica de éste procedimiento de control y fiscalización, instaurado en contra del particular, lo fue debido a que los integrantes del pueblo en su calidad de particulares, supervisen directamente las facultades ejercidas por los agentes de la autoridad que las realiza, lo cual frena visiblemente las prácticas irregulares y autoritarias que pudiera ejercer la autoridad auditora.

De lo que concluimos que la previsión en el Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la designación de los testigos se refiere, encuentra su explicación en la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 Constitucional, que tiene el visitado a que la conducta de los agentes adscritos a la autoridad revisora, sea observada y advertida en el caso de cometerse alguna irregularidad por integrantes de la misma colectividad en su calidad de particulares, es decir, es un instrumento utilizado por el legislador, para salvaguardar los derechos del visitado en el procedimiento instaurado por la autoridad hacendaria, ya que de no ser así, estaríamos bajo la opresión y discrecionalidad de los visitadores que practican la visita domiciliaria, ya que su solo dicho podría constituir un cúmulo de pruebas en su favor inobjetable e inscripciones dentro de las actas parciales a su criterio, ya que como lo indica el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales". Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. Por lo que a pesar del contribuyente, cuando se interpreta tal precepto a contrario sensu, se deduce que los actos realizados por él se presumirán ilegales, situación que rompe con el principio de equidad y justicia fiscal entre las partes.

Ahora bien, un problema que puede acontecer en la práctica de la visita domiciliaria, es que los verificadores designen por la falta de designio por parte del interesado, a empleados adscritos a la autoridad que esta emitiendo y practicando el acto de control y fiscalización, situación que si bien es cierto no prohíbe el artículo 16 Constitucional, tampoco cumple con el objetivo de designar testigos ajenos a la autoridad fiscalizadora, ya que como quedo-

asentado anteriormente, desvirtuaría las funciones propias de los verificadores, ya que dicho numeral debe interpretarse en el sentido de que los testigos que al efecto sean designados, deberán estar libres de cualquier influencia o vínculo con la autoridad que audita, ya que serán estos (los testigos) quienes supervisarán y advertirán alguna irregularidad cometida en el procedimiento de fiscalización, por lo tanto, su calidad y postura deberá ser totalmente imparcial, objetivo que no se cumple en el caso de que los testigos sean personal adscrito a la autoridad que practica la visita domiciliaria, ya que los mismos tienen aparejada la parcialidad con la que se van a conducir.

Inclusive se tiene registrado en expedientes abiertos por el Servicio de Administración Tributaria, situaciones en las que a falta de designio de testigos por parte del interesado, los verificadores solicitan la actuación de pasantes en contaduría que se encuentran realizando su servicio social en dicha dependencia, lo cual igualmente resulta a todas luces falto de certeza y seguridad jurídica, ya que el constituyente al redactar el artículo 16 constitucional previó como formalidad elevado al rango de solemnidad, que al momento de concluir el cateo, se levantara un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa por los funcionarios que practican la diligencia. Así mismo en el penúltimo párrafo establece "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias"..... "sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos", no solo lo constituyó como un mecanismo para darle solemnidad al acto a cumplir con la debida formalización, sino determinarlo como un requisito de validez, ya que para darle la debida seguridad y certeza jurídica al acto realizado por la autoridad, se determinó que la misma estuviera "vigilada" por los testigos de asistencia, los cuales deberán guardar imparcialidad y honestidad en su actuar, razón por la cual los empleados y prestadores del servicio social, tienen la imposibilidad de actuar como tales en el desarrollo de la practica de una visita domiciliaria. Además de que en caso de ser testigo de asistencia en este acto, implica el que el designado se encuentre presente en todo el desarrollo de la misma, para así tener pleno conocimiento del acto a desarrollar.

Lo anterior es así, ya que los mismos guardan un interés directo al momento de observar los actos ilegales o autoritarios en que hayan incurrido los verificadores, auditores o ayudantes de auditor, ya que de hacerlo sabrían que probablemente perderían su empleo o en el caso de los prestadores de servicio social, no les extenderán su carta de liberación.

De este forma lo determinó la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, mediante el siguiente criterio:

"TESTIGOS. EN EL PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA NO PUEDEN SERLO LOS EMPLEADOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.-De conformidad con dispuesto en la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, cuando se lleva a cabo una visita domiciliaria, los visitadores que en ella intervienen, además de identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, tienen la obligación de requerir al visitado para que designe dos testigos, y solo si estos no son designados o los designados no aceptan tal carácter, los auditores tendrán la facultad de designarlos; sin embargo, tal encomienda no puede recaer en personas que sean empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues dada su dependencia laboral, se presume una parcialidad a favor de las actuaciones de la autoridad, motivo por el cual si la autoridad fiscal emitió una liquidación con base en un procedimiento viciado como en el caso ocurre, esta debe declararse nula. "

Precedentes:

- Juicio No. 12207/99-11-05-8/512/00-PL-01-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de octubre del 2000, por mayoría de 5 votos a favor y 3 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte.

Fuente:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 25 de octubre del 2000, Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Es así que la designación de testigos dentro de la práctica de la visita de inspección, constituye no solo un elemento formal que tendrá que ser requisitado por la autoridad hacendaria, sino un verdadero elemento que otorga solemnidad al acto, es decir, es un elemento esencial del acto que deberá cumplir la autoridad para salvaguardar la garantía de legalidad y certeza jurídica previstas por nuestra Carta Magna, ya que como lo indicó Eduardo J. Couture "La forma a traspasado la envoltura y trascendido a las esencias", esto es, que la forma es lo que garantiza y da seguridad a la sustancia, por lo tanto dicha formalidad deberá ser elevada a solemnidad, ya que su asistencia a dicha práctica, cumplirá con el sentido del artículo 16 Constitucional, que es el de proteger al gobernado de las arbitrariedades y autoritarismos en que la autoridad hacendaria pueda incurrir, ya que "Vale por su plenitud probatoria y por su poder demostrativo de la verdad jurídica".

Ahora bien, es menester señalar que la función de los testigos que asisten a la practica de la visita domiciliaria, es el de dejar constancia mediante su firma, del levantamiento y cierre de las actas levantadas, advirtiendo hasta donde les sea posible, alguna irregularidad cometida por el funcionario que al efecto lleve a cabo la práctica de la visita domiciliaria, así como la validez formal del documento donde se contiene el desarrollo del procedimiento de control y fiscalización.

Frente a lo descrito hasta aquí, correspondiente al tema que nos ocupa, cabría hacerse la pregunta sobre la posición que guarda la fracción VI del artículo 46 de Código Fiscal de la Federación, el cual indica que:

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

Fración VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitados que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entendié la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendié la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendié 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".

Dicho dispositivo resulta a todas luces anticonstitucional, ya que es un requisito formal elevado al rango de solemnidad, el que los testigos comparezcan a firmar el acta final, lo cual garantizara en favor del visitado, que el funcionario fiscal no cometió alguna irregularidad percibida por alguno de los testigos, salvaguardando con ello la garantía de legalidad y seguridad jurídica prevista por el artículo 16 constitucional. Ello facilita la práctica por parte de los visitadores, a asentar en el acta respectiva, que los testigos se negaron a firmarla, lo cual vulnera la esfera de libertad del visitado, disponiendo a su arbitrio el cumplimiento de la solemnidad relativa a la asistencia de los testigos en la diligencia.

Tal situación se corrobora con lo estatuido por la fracción tercera, párrafo segundo del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra indica:

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

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

Lo anterior nos deja claro que ante la incomparecencia de los testigos en cualquier etapa o momento de la práctica de la visita domiciliaria, los visitadores exhortarán al visitado a hacer la sustitución de testigos, a los cuales se les hará saber la idoneidad de su asistencia, solicitándoles inserten sus firmas en el acta que corresponda, lo cual cumple cabalmente con lo establecido por el artículo 44 antes citado, ya que recordemos que lo que asiente en el acta final que se levante, tendrá desde su origen valor probatorio pleno, ya que se trata de un documento público, ello de conformidad con lo establecido por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que a la letra indican:

"Artículo 129. Son documentos públicos aquellos cuya formación esta encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones".

La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular sobre los documentos de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan de las leyes.

"Artículo 202. Lo documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquellos procedan; pero, si en ellos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones; pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las declaraciones o manifestaciones de que se trata prueban plenamente contra quienes se hicieron o asistieron al acto en que fueron hechas, y se manifestaron conformes con ellas. Pierden su valor en el caso de que judicialmente se declare su simulación."

Del precepto en comento se reconoce a las actas parciales de auditoria, como un documento público y por lo tanto se tendrán como ciertos los hechos consignados en las mismas, ya que estas son expedidas por un funcionario público en funciones, ello también de conformidad a lo establecido por la fracción II del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, al indicar que "De toda visita en el domicilio fiscal, se levantará ata en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las catas, las cuales hacen prueba plena de la existencia de dichos actos o de las omisiones encontradas para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado."

Por lo tanto, las actas de auditoria levantadas por los funcionarios fiscales competentes para revisar al contribuyente, al ser levantadas por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones y al contener las mismas, datos exteriores, tales como los sellos, firmas, etc., hacen prueba plena de lo ahí circunstanciado, por lo tanto, ante tal atribución encomendada a dichos funcionarios públicos en funciones y específicamente a los adscritos a la autoridad hacendaría, la asistencia de testigos se hace de una imperiosa necesidad para salvaguardar la garantía de libertad y seguridad jurídica en favor del visitado, ya que los testigos serán los que a través de sus sentidos y hasta sus posibilidades cognoscitivas se los permita, deberán advertir mediante la negación de los hechos y la inserción de su firma, las irregularidades observadas en la practica de la visita domiciliaria, máxime que corresponderá a los visitados desvirtuar lo consignado por el funcionario fiscal en las de auditoria levantadas.

Relacionado con lo anterior, la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) sostuvo mediante criterio jurisprudencial, la siguiente tesis visible en la Revista de dicho Órgano, en el rubro que se indica:

"ACTAS DE VISITA. TIENEN VALOR PROBATORIO PLENO.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, las actas de auditoría levantadas como consecuencia de una orden de visita expedida por un funcionario público en ejercicio de sus funciones, tienen la calidad de un documento público en ejercicio de sus funciones, tienen la calidad de un documento público con valor probatorio pleno: por tanto corresponde al particular desvirtuar lo asentado en las actas, probando la inexactitud de los hechos asentados en ellas".

Precedentes:

- Revisión No. 841/83.- Resuelta en sesión del 19 de abril de 1989, por unanimidad de 9 votos en cuanto a la tesis.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretario: Lic. Marcos García José.

Fuente:

- Revista Tribunal Fiscal de la Federación, Resuelta en sesión del 19 de abril de 1989. página 95.

Una vez explicada la trascendencia de la asistencia de los testigos en la práctica de la visita domiciliaria, así como su validez y eficacia dentro de dicho procedimiento, es menester hacer referencia al procedimiento para su designación, el cual deberá observar los preceptos relativos al Código Fiscal de la Federación que a continuación se reproducirán y que norman el mismo.

3.4.1 LA DESIGNACIÓN DE LOS TESTIGOS.

Así es que el párrafo primero de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación vigente, expresa que al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan, después de identificarse ante la persona con quien entiendan la diligencia, deberán requerirla "para que designe dos testigos; si estos no son designados o -

los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designaran, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita”.

De lo transcrito nos percatamos, que los visitadores al identificarse y cumplir con las exigencias apuntadas en el título que precede, en cuanto a su identificación, deberán de inmediato, como actos consecutivos, requerir al interesado para que designe dos testigos idóneos, entendiendo por éstos a aquellos que puedan asistir en todo el procedimiento de la práctica, lo cual deberá ser tomado en cuenta por el visitado al momento que se le requiera a designarlos, ya que es importante que los mismos asistan desde el inicio hasta el levantamiento del acta final que al efecto levanten los visitadores.

La asistencia de los testigos desde el inicio hasta el levantamiento del acta final, es imperativa según lo expresado por la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual se puede observar bajo el rubro:

“TESTIGOS DE LAS VISITAS FISCALES. DEBEN DESIGNARSE AL PRINCIPIO DE LA VISITA FISCAL QUE SE PRACTIQUE.- Aún cuando en el acta final de 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 invalida jurídicamente el acta de la visita en los términos del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación”.

Precedentes:

- **Revisión No. 142/86.- Resuelta en sesión de fecha 18 de Mayo de 1990, por unanimidad de 9 votos. Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretario: Lic. Mario Melendez Aguilera.**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 18 de mayo de 1990, Sala Superior.**

Tan necesaria es la designación de los testigos desde el inicio de la visita domiciliaria, que si no se hace mención desde este momento, la visita resultara ilegal, pues no es suficiente que su designación se haga al cierre de la misma, pues resultaría violatoria de lo dispuesto por la fracción II del artículo 44 de Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, este mismo numeral aduce que en caso de que el interesado no designe a sus testigos de asistencia o los designados declinen su participación dentro del procedimiento, es imperativo legal, establecido por la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, el que los visitadores se aboquen a designar a los testigos requeridos por dicho numeral, ya que en el supuesto de no atender a tal requerimiento legal, la visita domiciliaria adolecería de nulidad.

Así lo estableció el Séptimo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, visible bajo el rubro:

"VISITAS DOMICILIARIAS. FORMA DE DESIGNAR A LOS TESTIGOS EN SU PRÁCTICA.-De la lectura de la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, se advierte con claridad que al iniciar la práctica de las visitas domiciliarias el visitador tiene la obligación de requerir al visitado para que designe a dos testigos, con el apercibimiento de que en caso de no hacerlo lo hará él; de ahí, que ese mismo procedimiento debe observarse en el supuesto de que la persona con quien se entienda la diligencia designe un solo testigo, esto es que el funcionario debe requerir nuevamente al visitado para que designe al segundo testigo y apercibirlo de que de no hacerlo, él lo designará; de tal suerte que se satisfaga plenamente el requisito señalado en el artículo invocado con antelación."

Precedentes:

- Amparo directo 1757/98. Florentino Nicanor Rubio Sánchez. 14 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

Fuente:

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo VIII, Septiembre de 1998. Tesis. I.7º-A.9-A, página 1222. Séptimo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito.

Por lo tanto dicha situación para satisfacer la garantía prevista por el artículo 16 de nuestra Carta Magna y cumplir con la legalidad requerida, deberá ser consignada en el acta que al efecto se levante, en la que se deberá asentar el requerimiento formulado al interesado para designar a sus testigos y su negación, en caso de que estos decidieran no asumir dicha responsabilidad y el caso en el que dichos testigos fueron designados por los funcionarios fiscales y el porque de tal designación, también se circunstanciará

3.4.2 LA SUSTITUCIÓN DE LOS TESTIGOS.

Sobre este punto en particular y que forma parte del procedimiento de designación de testigos para asistir a la practica de la visita domiciliaria, la fracción III del citado artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, regula el supuesto en el que los testigos puedan ser sustituidos en cualquier tiempo sin perjuicio de que se invaliden los resultados de la visita de inspección, con la salvedad de que tales hechos deberán circunstanciarse en el acta correspondiente, supuestos dentro de los cuales encontramos:

- 1.- Por su incomparecencia al lugar donde se este practicando la visita domiciliaria.
- 2.- Por manifestar su voluntad de no continuar con tal calidad de testigo.
- 3.- Por su ausencia del lugar donde se lleva a cabo la visita.

Ante tal circunstancia y en cumplimiento al precepto descrito con anterioridad; previo requerimiento de los visitadores, el interesado deberá designar nuevamente a dos testigos de asistencia, sustituyendo a los anteriores, situación que en caso de no hacerse por el interesado, los visitadores también pueden designarlos, lo cual deberá anotarse con todo detalle en el acta que se levante, cumpliendo así con el requisito de la circunstanciación de los hechos, tal y como lo resolvió el Primer Tribunal Colegiado en materia Penal y Administrativa del Segundo Circuito, a través de la tesis intitulada:

"ACTA PARCIAL DE VISITA DOMICILIARIA. SUSTITUCIÓN DE LOS TESTIGOS. DEBE CIRCUNSTANCIARSE EL MOTIVO.-

Si bien es cierto que las actas parciales constituyen actos procesales independientes, por que en cada una de ellas se circunstancian hechos u omisiones, también lo es que las mismas deben circunstanciarse la sustitución de testigos cuando ello procede conforme a lo dispuesto por el artículo 44 fracción III en relación con el 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación; en esa virtud, si en el acta parcial de visita se sustituyó a los testigos, estos debieron fungir como tal en la siguiente, o en su caso, circunstanciar la sustitución, es decir, asentar el motivo por el cual éstos no actuaron como tal en ésta, y no solo requerir al visitado para que designara testigos de asistencia."

Precedentes:

- **Revisión fiscal 58/95. Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 7 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Bernardino Carmona León.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época, Tomo III, abril de 1996, Tesis II. 1º. P.A. 18-A, página 324. Instancia. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Cabe hacer mención, que la sustitución de los testigos puede llevarse a cabo en un sin número de ocasiones, únicamente se requiere que los visitadores circunstancien estos hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que tengan conocimiento, así como los supuestos de lugar y tiempo en el que acontezca la sustitución de los mismos, de no ser así se estaría en la incertidumbre de saber hasta que momento se contó con el testigo relevado y a partir de cuando se nombró al que reemplaza.

3.5 DEBERES A LOS QUE ATENDERÁ EL VISITADO FRENTE A LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Una vez cumplidos los requisitos por lo cuales se da inicio a la practica de una visita domiciliaria de carácter fiscal, previstos por los artículos 43 y 44 del Código Fiscal de la Federación vigente, es disposición del artículo 45 del mismo ordenamiento supracitado, que "el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o legares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por 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."

Con relación a lo descrito con antelación, resulta aplicable la tesis sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, visible bajo el rubro:

"VISITA DOMICILIARIA. OBLIGACIÓN DEL VISITADO DE PRESENTAR LA DOCUMENTACIÓN QUE SE LE REQUIERA.- Debe tomarse en consideración que la visita domiciliaria llevada a cabo con el fin de verificar la situación fiscal de un causante constituye una auditoria, para lo cual se requiere de tomar en cuenta todos los elementos que contribuyan a dilucidar correctamente esa situación fiscal, inclusive en beneficio del propio visitado, a quien a través de la documentación relativa podrá acreditar su derecho, pero no es lógico admitir que solo le está permitiendo presentar la documentación que le beneficie y no aquella que pudiera resultar perjudicial y que los visitadores estuvieron impedidos para requerirla."

Precedentes:

- **Revisión fiscal 2394/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos del Centro del Distrito Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Ingeniería de Franquicias, S.A.). 29 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena época. Tomo: VII, Junio de 1998. Tesis: I.4º.A.275 A. Página 729.**

De lo anteriormente expuesto se vislumbran determinadas obligaciones que el visitado, su representante o la persona con la que se entienda la visita, deberá observar frente a la labor inspectiva del funcionario o funcionarios fiscales que para ello designe la autoridad competente, entre los que podemos citar las siguientes:

- 1.-** A permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares consignados en la orden de visita domiciliaria y sacar las copias de la contabilidad que se este revisando y requiera el visitador.
- 2.-** Mostrar y mantener a disposición de visitador los documentos que integren su contabilidad.
- 3.-** 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.

Ante estas obligaciones a cargo del visitado descritas por el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, estamos de acuerdo en que el mayor deber impuesto al visitado, es el de tolerar a individuos ajenos a él en su domicilio, los cuales están facultados para acceder libremente al lugar o lugares consignados en la orden de visita domiciliaria, revisar la documentación que integre la contabilidad del visitado, siempre y cuando este relacionada con las contribuciones y periodos consignados en la orden de visita, así como a verificar los bienes y mercancías, documentos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

En suma estas son las obligaciones que el legislador dispuso para que el visitado las observara cuando se dirigiera a él, la practica de una visita domiciliaria de carácter fiscal, mismas que resultan ser atribuciones a la autoridad administrativa al momento de practicarla, las cuales tienen como freno irremediable, lo previsto por el artículo 16 Constitucional y demás disposiciones fiscales.

Si bien es cierto que el visitado frente al visitador deberá observar las conductas descritas por el numeral en comento, también lo es que estos funcionarios fiscales deberán tener en cuenta que los únicos títulos que legitiman la solicitud de diversa documentación al visitado, son los que provengan de autoridad competente para ordenar la visita y la identificación de quien o quienes la ejecutan, salvo lo anterior, ningún otro servidor público que no cumpla con lo aludido, podrá exigir la exhibición de libros y documentos que integren la contabilidad para su revisión, salvo lo dispuesto por el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Lo cierto es que estos deberes, como los llaman Cartas y Ayala, de "cooperación", pueden ser desobedecidos por los visitados, obstaculizando la presencia de los visitadores en el lugar de la diligencia, oponiéndose a poner a disposición de los visitadores, la documentación que integra la contabilidad y de más documentación comprobatoria, así como a la verificación de bienes o mercancías, situación que en la especie deberá ser resuelta por la autoridad hacendaria, debiendo recurrir al auxilio de la fuerza pública a efecto de satisfacer la pretensión de la autoridad, que será la de conocer verazmente la situación fiscal que guarda el contribuyente.

Esto nos trae a colación, otra situación en la que la autoridad administrativa ejerce otro poder de control sobre el visitado, el cual no esta previsto por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, no siendo así por el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, el cual en principio y sin entrar en detalle por no constituir el objeto del tema sustentado, resulta por demás contrario al principio de legalidad descrito por el numeral en comento, cuando acontece el aseguramiento de la contabilidad.

3.6 EL ASEGURAMIENTO DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD DEL VISITADO.

Este poder de la autoridad hacendaria dentro del procedimiento de la visita domiciliaria, entraña la facultad de los visitadores, que en cualquier momento de la misma, siempre y cuando exista el peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, así como del desarrollo de la visita se encuentren bienes que no están registrados en la contabilidad, podrán hacer uso de dicha atribución, inclusive podrán sellar y colocar marcas en los documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas, atribución que encuentra su fundamento en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación y fracción III del artículo 46 del mismo ordenamiento, los que al tenor del sentido literal disponen:

Art. 44. "Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

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

En correlación, la fracción III del artículo 46, establece:

"III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permita extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo."

Asimismo la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, determino a través de la tesis jurisprudencial, que solo procederá el aseguramiento de la contabilidad, cuando exista peligro fundado de los visitadores, de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita domiciliaria, bajo el rubro:

"ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD.- ES IMPROCEDENTE SI LOS VISITADORES NO ACREDITAN QUE SE DIO ALGUNO DE LOS SUPUESTOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, TERCER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 44, fracción II, tercer párrafo del

Código Fiscal de la Federación, limitativamente señala que el aseguramiento de la contabilidad solo es procedente cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia. Por tanto, la autoridad está obligada a justificar y acreditar en el acta de visita correspondiente, cual de las dos hipótesis se actualizaron del precepto antes invocado, ya que de otra forma tal omisión se traduce en el hecho de que el aseguramiento se realice en contravención a lo dispuesto por el artículo 44 citado, provocando, por ende, la ilegalidad de todo lo actuado por los auditores."

Precedentes:

- Juicio No. 732/98-05-01-2/99-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 20 de abril de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra. Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretaria: Lic. Juana Griselda Dávila Ojeda.

Fuente:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarta Época. Tesis: IV-P-1As-66, Página 7. Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Lo cierto es que la hipótesis normativa prevista por artículo 44 citado con antelación, no encuentra su apoyo en la Carta Magna, lo cual constituye de por si una inconstitucionalidad expresa. Ahora bien, estamos de acuerdo en que por disposición legal y Constitucional prevista por el artículo 16 de la Ley Fundamental y 45 del Código Fiscal de la Federación-

vigente, es obligación del visitado poner a disposición de los visitadores la documentación que integre la contabilidad, de ninguna manera significa que el visitado pierda la posesión y disponibilidad de la misma, ni que la misma sea secuestrada por los funcionarios fiscales que practican la visita de inspección, máxime que son documentos que son frecuentemente utilizados por el personal que labora en la empresa, resultando tal practica inconstitucional, ya que así lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tesis jurisprudencial resuelta bajo el rubro:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- EL ARTÍCULO 45 DEL CÓDIGO 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 única y exclusivamente en el domicilio del visitado y la función del visitador debe limitarse a inspeccionar los papeles y libros que requiera, sin poder sustraerlos del domicilio en que 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 sustraer la documentación que estimen necesaria. Por tanto, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación citado, en la parte en que autoriza los visitadores a recoger la documentación que se inspecciona y llevarla a las oficinas fiscales, viola el artículo 16 Constitucional."

Precedentes:

- Amparo en revisión 8559/87. Daniel Veia, S.A. 10 de marzo de 1988. Mayoría de dieciocho votos. Ponente: José Manuel Villagordoza Lozano. Secretario: Jorge Mario Pardo Rebolledo.
- Amparo en revisión 1933/91. Concorde de Carga, S.A. de C.V. 3 de junio de 1992. Unanimidad de veinte votos. Ponente: José Trinidad Lanz Cárdenas. Secretaria: Xóchitl Guido Guzmán.
- Amparo en revisión 5603/90. María del Socorro Martínez Betancourt. 18 de junio de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Roberto A. Navarro Suárez.
- Amparo en revisión 1092/91. Telecomunicaciones Electra, S.A. de C.V. 17 de febrero de 1993. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Felipe López Contreras. Secretaria: Ma. Del Pilar Núñez González.
- Amparo en revisión 505/94. Almacenadora InterAmericana, S.A. de C.V. 26 de junio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el siete de diciembre del año en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gúitron, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; Probó, con el número 52/1995 (9ª) la tesis de jurisprudencia que antecede y determinó que las votaciones de los precedente son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a siete de diciembre de 1995.

Fuente:

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tomo II, Diciembre de 1995. Tesis: P./J. 52/95, página 183. Jurisprudencia. Materia: Constitucional Administrativa.

Ahora bien, igualmente los hechos que sucedan al aseguramiento de la contabilidad, deben circunstanciarse en el acta correspondiente, resaltando que en la misma el funcionario fiscal deberá motivar la existencia de peligro de que el visitado realice alguna maniobra de obstaculizar la labor de los verificadores, lo cual a todas luces resulta por demás arbitrario, ya que se deja a la discrecionalidad de los visitadores, el determinar cuando una conducta resulta sospechosa y cuando no, cuando una simple llamada por teléfono por parte del visitado resulta peligrosa o no, es decir, la ley deberá disponer de algún mecanismo en el cual tal decisión no se deje al total arbitrio del visitador y se deje de ejercer como una facultad discrecional para convertirse en una facultad reglada, lo anterior para salvaguardar las garantías de legalidad y certeza jurídica dispuestas por la Ley Fundamental.

3.7 LA COMPULSA CON TERCEROS.

Recordemos que la autoridad administrativa al ejercer sus facultades de comprobación, tendrá como designio principal, el conocer la situación real que guarda el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para lo cual el legislador a través del segundo párrafo de la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente, le concedió facultades tan amplias como para consignar en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros relacionados con el visitado y compulsar con éstos, las operaciones realizadas con él, confirmando datos previamente conocidos o conociendo los desconocidos, cuando los visitadores no encuentren constancias de tales operaciones en los libros y registros del visitado.

Por supuesto que al hablar de terceros relacionados con el visitado, nos estamos refiriendo a clientes y proveedores, es decir, aquellas personas que mantienen relaciones comerciales con éste y que por lo tanto registran estas en su contabilidad tales operaciones, lo cual permitirá al auditor darse cuenta de que el visitado a contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas con éste último.

La compulsas a terceros resulta ser en la práctica, una de las causas por las que la autoridad decida ejercer sus facultades de comprobación en contra de un determinado contribuyente o inclusive conocer dentro del procedimiento de fiscalización alguna situación que requiera compulsar a terceros, de esta forma lo establece el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, al disponer que:

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

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

Lo cierto es que los datos afirmados por el tercero compulsado, sobre alguna operación que presumiblemente entraña en perjuicio del visitado, algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, no puede dar origen a fincarle responsabilidad alguna a éste, ya que será indispensable que se rindan las pruebas correspondientes a efecto de comprobar tales afirmaciones, señalando además en forma concreta el contenido de los mismos, lo anterior para que el visitado se encuentre en la posibilidad de defenderse y no se trastoque en su perjuicio la garantía del debido proceso legal.

Lo anterior es así, ya que la compulsas a terceros, como un procedimiento utilizado para comprobar los ingresos y erogaciones del visitado con el tercero compulsado, no puede sostenerse de la sola afirmación, ni de la mención ambigua de que se consultaron libros y documentos de esos terceros, sino que será imprescindible que ese dicho este apoyado por el cúmulo de pruebas documentales que le den validez frente al visitado y las cuales deberán estar perfectamente identificadas.

Por lo tanto, si se comprobare por parte de la autoridad hacendaria, alguna irregularidad en la contabilidad revisada a cargo del visitado, como consecuencia de haberse compulsado documentación de terceros, deberán además de darse a conocer las actas levantadas por estos, también se tendrán que exhibir todos y cada uno de los documentos compulsados, ya que caso en contrario, trascendería a su defensa, transgrediendo con ello lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental, ya que carecería de elementos para planear su defensa.

A mayor abundamiento, además de apoyar documentalente los datos e informes obtenidos por la compulsas a terceros y de más elementos que hagan certera dicha situación, la autoridad hacendaria, a través de sus funcionarios designados, deberá circunstanciar plenamente la información, la fuente y la documentación exhibida, lo anterior por disposición constitucional y legal, por lo que se deberá circunstanciar acertadamente la entrega de copias de la documentación donde se contienen los datos, los documentos objeto de las encuestas, los papeles de trabajo, etc., situación que cumplirá debidamente con el requisito de circunstancialidad, ya que los datos obtenidos para fincar el crédito fiscal a cargo del visitado provienen de un tercero ajeno y no del visitado al que se le esta afectando.

Otro requisito con el que deberá cumplir esta circunstanciación, ya que es el presupuesto para que se cumplimente con la garantía de seguridad jurídica y legalidad, es que la autoridad hacendaria deberá asentar en el acta respectiva, la plena identificación del tercero compulsado o de su representante, así como la protesta de decir verdad, haciéndole saber las penas en que incurrir los falsos declarantes ante una autoridad distinta a la Judicial, así como los datos obtenidos de la compulsas de ese tercero, así lo resolvió la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, a través de la tesis titulada:

"ACTA DE APORTACIÓN DE DATOS A TERCEROS, ES INNECESARIO ENTREGAR COPIA DE ELLOS AL VISITADO.- El artículo 46, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la obligación para los visitadores de circunstanciar en las actas parciales que se levanten durante la visita, los hechos u omisiones que pudieran-

entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, incluso aquellos que se conozcan a través de terceros, de igual forma el numeral de referencia, establece que en la última acta parcial se hará mención expresa de tal circunstancia, y entre ésta y el acta final deberá transcurrir el plazo que para tal registros se desvirtúen las observaciones consignadas; sin embargo, ni en la fracción IV ni otro precepto establece que deba entregarse al visitado copia del acta de datos aportados por terceros, en razón de que su contenido deberá hacerse constar en la última acta parcial, de la que se entregara copia al visitado, y en contra de la cual podrá aportar los elementos suficientes para desvirtuar su contenido; consecuentemente, si el contribuyente tienen conocimiento de tales datos, entre otros, y además tiene conferido el derecho para desvirtuar su contenido, resulta que no existe perjuicio alguno en su contra."

Precedentes:

- Juicio No. 2672/99-06-02-9/428/00-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 13 de junio del 2000, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte.

Fuente:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tesis aprobada en sesión privada del 3 de agosto del 2000. Cuarta Época. Página 11.

Sobre este aspecto de trascendental importancia, Cartas y Ayala manifiestan:

"La garantía del debido proceso legal extiende su protección también a todo interesado en el modo en que se desarrolla la compulsión a terceros, permitiéndole controvertir no solo la información producto del procedimiento que le afecta, sino incluso el procedimiento mismo, de manera que las violaciones cometidas en éste puedan ser alegadas en su defensa por el visitado y no solo por el compulsado, si la información fue conseguida por medio de prácticas abusivas y arbitrarias, avasalladoras de la libertad individual, prohibidas por la Constitución, por lo que los resultados, directos o indirectos, de tal actuación no pueden merecer crédito alguno, pues, como ha sido señalado con magistral sencillez por el Ministro Guzmán Orozco".

"La Tradicional regla procesal de exclusión de probanzas ilegalmente obtenidas, impide que se dé valor legal en juicio a probanzas obtenidas con violación del debido proceso legal establecido en los artículos 14 y 16 Constitucionales. Admitir como pruebas los frutos de una actuación viciada, sería tanto como alentar esas prácticas y hacerse partícipe de las mismas".⁴⁶

Por lo tanto y atendiendo al valor probatorio de los datos obtenidos en la compulsas y asentados en el acta correspondiente, cabe hacer mención que los libros, registros y de más documentación que integra la contabilidad de ese tercero, son documentos privados, que solo hacen prueba en contra de su autor y de su contraparte cuando no los impugnan, pero que indiscutiblemente trascienden a la defensa de los involucrados, por lo cual el valor de circunstanciación.

Sobre el valor probatorio de los datos obtenidos en la compulsas con terceros, la Segunda Sala Regional Metropolitana, en reciente resolución, sustentó la siguiente tesis:

"LOS DATOS OBTENIDOS POR MEDIO DE COMPULSAS A TERCEROS NO TIENENE VALOR PROBATORIO PLENO, EL VALOR PROBATORIO DE LOS MISMOS DEBE SER OTORGADO CONFORME A LA NATURALEZA DE LA PROBANZA DE QUE SE TRATE.- Resulta insuficiente que las autoridades liquidadoras resuelvan que las actuaciones con motivo de la "revisión cruzada" o "compulsas a terceros" tienen pleno valor, en virtud de que ello únicamente se aplica respecto de lo actuado y circunstanciado por la autoridad fiscalizadora y no respecto del valor de los datos aportados por tercero o por la contribuyente visitada, pues las autoridades liquidadoras deben precisar en forma fundada y motivada, las razones por las cuales no toman en cuenta el valor de los registros contables y documentos de los contribuyentes visitados no obstante que tienen el mismo valor de los registros contables y-

46.- Supra., Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, Páginas 212 y 213.

documentos de los contribuyentes visitados, no obstante que tiene el mismo valor que los registros y documentos e informes de los terceros, por tratarse de pruebas documentales privadas, conforme al artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que deben ser valoradas conforme a la naturaleza jurídica del proceso administrativo de verificación de "revisión cruzada" o "compulsa a terceros", prevista en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación".

Precedentes:

- Juicio No. 8437/99-11-02-5 Y 12493/99-11-04-7 acumulado.- Sentencia de la Segunda Sala Regional Metropolitana, de 1º de agosto del 2000, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Sergio Martínez Rosaslanda.- Secretaria: Lic. Adriana Domínguez Jiménez.

Fuente:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 1º de agosto del 2000. Página 167.

Un punto importante que no podemos soslayar, es el relacionado con determinar quien puede ordenar la compulsión con terceros, siendo la respuesta obligada que la autoridad competente que emitió la orden de visita domiciliaria, ya que se plantea la problemática de conocer, si los auditores o verificadores pueden ordenarlas, situación que atendiendo al estudio del presente tema, se desprende que los funcionarios fiscales que practican la orden, ya sea verificadores, auditores o ayudante de auditor, no son autoridades competentes, sino agentes de ellas, lo anterior debido a que el actuar de estos funcionarios esta circunscrito a lo consignado en la orden de visita domiciliaria y a los lugares que esta designe, por lo cual, para que dichos funcionarios practiquen tal procedimiento, será necesario acudir a la autoridad que inicialmente emitió la orden, para que sea ésta misma, la que ordene la compulsión, sea mediante visitas domiciliarias o a través de requerimientos de información, datos y documentos o mediante revisiones de gabinete.

3.8 LA IMPORTANCIA DE LA CIRCUNSTANCIACIÓN Y LAS ACTAS PARCIALES.

Sobre este aspecto de crucial importancia en la practica de la visita domiciliaria, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 46, dispone que en las actas de visita para comprobar el cabal cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se deben hacer constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes.

Para así delimitar el objeto en estudio, atenderemos a lo aducido por el artículo en comento, el cual en su parte conducente indica:

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

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes. Los hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

III. Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin, de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades Cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Quando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre esta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

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

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

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

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

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

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

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

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

Es así que la circunstanciación de los hechos en el acta de visita domiciliaria, que ordena tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como el Código Fiscal de la Federación en el precepto reproducido, obliga a los verificadores fiscales y de más funcionarios fiscales que participen en la practica de dicho procedimiento, a asentar en forma pormenorizada los hechos u omisiones observados por éstos en la revisión, con el objeto de que los visitados puedan observar y conocer detalladamente las situaciones y demás aspectos fácticos que los visitadores tomaron en cuenta para determinar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo cual garantiza en favor del visitado una adecuada defensa.

Por ello es obligación de los visitadores, el circunstanciar desde el momento mismo en el que se notifique la orden de visita, los hechos u omisiones observados en cada uno de los pasos de dicho procedimiento, incorporándolos de inmediato al acta correspondiente, ya que con ello se asegurará que lo asentado en ellas corresponde efectivamente con la realidad observada.

Lo anterior es así, ya que con base en la circunstanciación de los hechos en las actas de visita, la autoridad hacendaria dictará la resolución en la que determine el crédito fiscal que se haya causado por el incumplimiento a las disposiciones fiscales, por lo que si en las actas no aparecen los datos necesarios por los cuales la autoridad tomó en cuenta para determinar la liquidación, el visitado no tendrá los elementos para controvertir las mismas, violando con ello su garantía del debido proceso legal y trascendiendo a su defensa, situación que impugnándose a través del juicio de nulidad y demostrarse en forma fehaciente la falta de circunstanciación en las actas correspondientes, dará lugar a que el a quo resuelva la nulidad para efectos de reponer el procedimiento a partir del vicio en que se incurrió, lo anterior con fundamento en los artículos 238 fracción III y 239 fracción III, ambos del Código Fiscal de la Federación vigente.

Por lo tanto, para que la autoridad hacendaria dé cabal cumplimiento al requisito de la circunstanciación y por ende respete las garantías de seguridad jurídica y legalidad consagradas por el Pacto Federal, esta deberá consignar en forma precisa, pormenorizada e inmediata, la manera en que conoció los hechos observados en la visita y atribuidos al visitado, así como los datos y pruebas que consideró para determinar el -

incumplimiento a las disposiciones fiscales, ya que de no ser así, la autoridad tampoco tendría elementos para determinar su resolución, ya que no conocería las circunstancias de tiempo, lugar y forma, es decir, en que momento tuvo verificativo la operación comercial sobre la cual se presume la omisión esgrimida por la autoridad, cual fue la manera en la que la autoridad se percató de tal situación y como fue que estos se llevaron a cabo, por lo tanto se tendrá que señalar la fecha y hora en la que dicho acto se llevó a cabo, las personas a través de las cuales la autoridad llegó al conocimiento de los hechos y que motivaron dicha resolución, caso en contrario se violarían flagrantemente las garantías de legalidad y seguridad jurídica en contra del visitado, dejándose a éste en estado de indefensión, al desconocer de donde nace la sanción y liquidación formulada por la autoridad hacendaria.

Sobre este aspecto de vital importancia para la legalidad de la visita domiciliaria, y en analogía al tema que nos ocupa, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y del Trabajo, determinó el siguiente criterio jurisprudencial, visible bajo el rubro:

"COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS PARA ESTIMAR CIRCUNSTANCIADA EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA.- De conformidad con lo establecido en el artículo 49 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, el acta circunstanciada a que ahí se hace referencia, es una actuación a la que la autoridad administrativa debe hacer constar, pormenorizadamente, los hechos, omisiones o irregularidades que se detecten durante la inspección a fin de posibilitar una adecuada defensa del contribuyente visitado y respetarle la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 Constitucional, esto es, que en el acto de molestia de la autoridad fiscal, se deberán precisar los datos que el visitado requiera para comprobar la veracidad de éstos y de las pruebas que dicha autoridad tomó en consideración para proceder en contra de éste, por lo que sin ese detalle de hechos y pruebas no puede existir la circunstanciación del acta de visita, a fin de que la contribuyente estuviera en posibilidad de desvirtuar esas pruebas en que se apoyó la misma y, en su caso, de conocer la manera en que se obtuvieron."

Precedentes:

- **Revisión fiscal 51/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Xalapa y otros. 15 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Francisco Reynaud Carús. Secretario: José Ezequiel Santos Álvarez.**
- **Revisión fiscal 54/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Xalapa y otros. 15 de noviembre del 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Francisco Reynaud Carús. Secretario: José Ezequiel Santos Álvarez.**
- **Amparo Directo 647/2000. Rosa María Cessa amacho. 15 de noviembre del 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Francisco Reynaud Carús. Secretario: José Ezequiel Santos Álvarez.**
- **Revisión fiscal 67/2000. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Xalapa y otros. 24 de noviembre del 2000. Ponente: Eliel E. Fitta García. Secretario Antonio Zúñiga Luna.**
- **Revisión fiscal 74/2000. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Xalapa y otros. 30 de noviembre del 2000. Ponente: Eliel E. Fitta García. Secretario: Luis García Sedas.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIII, enero del 2001, página 1533. Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa y del Trabajo del Séptimo Circuito.**

Por lo tanto la circunstanciación deberá entenderse, como el registro cronológico y sucesivo a partir de la entrega de la orden de visita domiciliaria y hasta el cierre de la última acta parcial, dentro de la que se consignaran los hechos y omisiones observadas por los verificadores en el desarrollo de la practica de visita, por lo tanto en ellas se detallará el actuar de todos aquellos que participaron en el procedimiento de control y fiscalización.

Sobre este aspecto de vital importancia para la legalidad de dicho procedimiento, Cartas y Ayala hacen una magnifica interpretación de lo que deberá entenderse por la circunstanciación de los hechos observados en la práctica de la visita domiciliaria, aduciendo que; " en la circunstanciación se trata de que las palabras sean correspondientes, no solo directa, sino también inmediatamente con los hechos que se consignen; que los actos tengan concatenación visible con sus palabras. De otra forma no se consignarían hechos, sino recuerdo de los hechos." "La función de los visitadores consiste en trabajar con hechos concretos presenciándolos para percibirlos y dejarlos registrados a fin de dejar preconstituida la prueba de la diligencia para el futuro; pero en esta indagación y registro exhaustivo de hechos, un límite puesto a las cosas que pueden hacer, si se quiere conseguir que plasmen datos fidedignos, estriba en recoger continua y ordenadamente los hechos mediante un exacto registro cronológico de los acontecimientos, coetáneo de los propios sucesos reseñados. La necesidad primordial de garantizar el estado de seguridad que es requisito -

indispensable para la existencia de las comunidades civilizadas y de asegurar eficacia demostrativa al acta, exige arraigar en los visitadores, en el orden de los hechos, la pasión por la verdad, y, en el orden documental, el cuidado de que el relato nazca de lo que se observa y, por lo mismo, que se encuentre inmediata e inevitablemente subordinado a los acontecimientos". 47

Como podemos percatarnos, el requisito de la circunstanciación de los hechos observados dentro de la práctica de la visita domiciliaria, comprende un "universo aparte", siendo por lo tanto, de una naturaleza compleja, pero que requisitándose correctamente, garantiza en favor del visitado, su garantía de seguridad jurídica consagrada por el artículo 16 Constitucional.

Por lo tanto es obligación del funcionario fiscal que practique la visita, el hacer constar pormenorizadamente los hechos u omisiones que observe en su desarrollo, complementándose con el anexo de las pruebas que tomo en consideración la autoridad administrativa para proceder en contra de éste, ya que solo a partir de tales presupuestos, dicha autoridad comprobará la veracidad de los hechos, garantizando con ello al visitado, una defensa adecuada, ya que el contribuyente estará en la posición de desvirtuar las pruebas en que ésta se apoyó.

Por lo tanto es obligación ineludible de los verificadores, el asentar todos y cada uno de los hechos acontecidos en su presencia, precisando los datos de modo, lugar y tiempo, observados en la práctica de inspección. Este criterio fue sustentado por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, visible en el rubro:

47.- Op., Cit., Supra, Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Páginas 228 y 229.

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

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

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO

Precedentes:

- **Revisión Fiscal 83/2000, Administrador Local Jurídico de Ingresos No. 15 de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y autoridades demandadas. 23 de marzo del 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rosa Guadalupe Malvina Carmona Roig. Secretario. Arturo Pedroza Romero.**

Fuente:

- **Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Tomo: XI, junio del 2000, Tesis: VIII, 1º, 45º, Página. 587. Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito.**

Por lo tanto, de la propia circunstanciación de los hechos deberá determinarse la sanción que se aplicará al contribuyente visitado, ya que los verificadores no pueden aducir hechos que no se encuentren consignados en las actas correspondientes, por lo tanto, para que los verificadores resguarden las garantías consagradas por nuestra Constitución en favor del contribuyente, estos deberán respetar los presupuestos vistos anteriormente, ya que no resulta suficiente la afirmación exteriorizada por los visitadores de sus observaciones y determinarlos como hechos ciertos, por lo que cada uno de los hechos asentados en el acta deberá estar determinado por causas y condiciones que lo demuestren.

3.8.1 EL VALOR DE LA CIRCUNSTANCIACIÓN

Abriendo el panorama al tema que nos ocupa, uno de los aspectos menos explorados en el campo de la defensa fiscal del contribuyente y que corresponde a la visita domiciliaria, es la de comprobar la indebida e insuficiente circunstanciación de los hechos observados en la practica de la visita domiciliaria por parte de los verificadores, requisito imprescindible para dar cumplimiento a lo establecido por el artículo 16 Constitucional, en las cuales se deberán precisar circunstancias de modo, tiempo y lugar en que se desarrollan los hechos, documentos que atendiendo a su naturaleza, les corresponde la calidad de prueba documental pública, de conformidad con los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Asimismo es demostrable el valor de las actas de visita domiciliaria donde se circunstancian los hechos ocurridos en la practica de la diligencia, cuando el artículo 234 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

"Artículo 234. La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones":

"1. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado."

Siendo que el requisito de la circunstanciación de los hechos observados en la practica de la visita domiciliaria a cargo del verificador, será la base con la cual la autoridad administrativa motivara su resolución liquidatoria de los créditos en contra del visitado, una deficiente e insuficiente circunstanciación, viola en su perjuicio las garantías de seguridad jurídica y legalidad consagradas por los artículo 14 y 16 de Nuestra Carta Magna, trascendiendo tal actuar a su defensa legal, ya que desconoce con precisión, cuales fueron los elementos que la autoridad tomo en consideración para emitir su resolución, es ahí donde surgen los elementos para advertir algunas ilegalidades tales como la incompetencia de los funcionarios que practiquen la visita, alegar su falta de motivación y fundamentación, etc.

Un aspecto que ejemplifica claramente la posibilidad de impugnar la indebida circunstanciación de los hecho consignados en las actas, es el que corresponde a circunstanciar y motivar el aseguramiento de la contabilidad del visitado, cuando a consideración del verificador exista peligro de que éste se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, situación que se encuentra prevista por el artículo 46 fracción III del Código Fiscal de la Federación, que a la letra indica;

Artículo 46. "Durante el desarrollo de la visita, los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o inmuebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado".

Tal como se desprende del precepto reproducido, las medidas de asegurar la contabilidad del visitado, obedece a causas tales como el peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el normal desarrollo de la visita domiciliaria, pero cumpliendo con la garantía de legalidad preceptuada por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, la cual obliga a que todo acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, ¿Como podría la autoridad hacendaria circunstanciar y motivar el peligro o las -

maniobras?, es decir bajo que contexto se puede circunstanciar la presunción, ya que el visitador para cumplir con tan difícil tarea no deberá depender de apreciaciones particulares o subjetivas, sino más bien de premisas tales como la generalidad, el sentido común y la objetividad, las cuales puedan ser plenamente comprobables, de tal suerte que para lo que un visitador resulta ser determinada conducta del visitado, una presunción de peligro o maniobras, para otro tal vez, esto sea lo normal en estas diligencias, es así que los sustantivos *peligro y maniobra*, normados por la ley, quedan sujetos al arbitrio de los funcionarios que llevan a cabo la practica de esta diligencia, resultando de una casi imposible circunstanciación, constituyendo tal actuar de la autoridad, una practica que deja en total estado de indefensión al visitado, ya que la simple apreciación o presunción de los visitadores, de que el visitado pueda realizar maniobras o se este en peligro de que pueda obstaculizar la diligencia, estos pueden asegurar su contabilidad, conscientes de las consecuencias que ello pueda traer al contribuyente.

Es así que para dar debido cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional en el sentido de "levantar acta circunstanciada de los hechos", la actuación de los visitadores en cuanto al presente requisito se refiere, se concretará al registro sistemático, pormenorizado y preciso de las incidencias ocurridas en la visita de inspección en las actas correspondientes, en las cuales se respondan las preguntas ¿Como?, ¿Cuando?, ¿Donde? y ¿Por que?, con lo cual se llegará al profundo conocimiento de los hechos y se deje al visitado en la posibilidad de impugnar la resolución resultante de la misma, respetando con ello su garantía del debido proceso legal y seguridad jurídica.

3.9 LAS ACTAS QUE SE DEBERÁN LEVANTAR EN LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA.

3.9.1 EL ACTA DE INICIO, PARCIALES Y ACTA FINAL.

ASPECTOS GENERALES

Sobre este apartado de vital importancia para la constitucionalidad y legalidad de la visita domiciliaria, el Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 46 fracción IV, que los hechos u omisiones ocurridos en el desarrollo de la visita domiciliaria y observados por los visitadores, deberán consignarse en las actas que de la visita se levanten, las cuales la ley les denomina "Actas Parciales", siendo aquellas en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita, las que se incorporarán consecutivamente de acuerdo a la cronología de su desarrollo.

Lo anterior otorgará al visitado la certeza y seguridad jurídica de la resolución que la autoridad hacendaria emita una vez que se cerró la vista con el levantamiento del acta final, en la cual se proyectarán la realidad observada por los visitadores, constituyéndose por si, una unidad documental, ya que explicarán cuales fueron las irregularidades encontradas en su contabilidad y que ameriten alguna sanción.

Es pertinente puntualizar que constitucionalmente el artículo 16, no distingue cuales son los hechos que deberán circunstanciarse y cuales no, así como tampoco menciona en que actas se deberán designar a los testigos, en cual se deberá asentar la identificación de los visitadores, etc., solo obliga a la autoridad administrativa a levantar un acta circunstanciada de los hechos ocurridos en una u otra diligencia, estas circunstancias fueron incorporadas por el legislador dentro del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra reza;

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

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin, de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades Cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

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

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

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

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

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para -

cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

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

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acto final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente".

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

Por lo tanto resulta claro, que las actas parciales que se levanten en el acto de auditoria, deberán inscribirse desde el inicio de la visita domiciliaria, encontrándose su origen a partir de que es legalmente notificada la orden de visita domiciliaria al visitado y hasta antes de que la misma concluya, ya que por disposición de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, ya reproducido, en las actas parciales se deben hacer constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita.

3.9.2 ACTA DE INICIO

Como se ha venido reiterando en los temas que preceden, dentro del procedimiento de auditoria, resulta de vital importancia para la constitucionalidad y legalidad tanto de la visita como de su resolución, el levantamiento de las actas parciales que se vayan formulando y de las cuales se desprenda un incumplimiento o posible incumplimiento a las disposiciones fiscales por parte del visitado, por lo cual, resulta obligatorio por parte de los visitadores, levantar el acta parcial de inicio, la cual constituye la formalidad básica para su legalidad, misma que se integra por las diversas etapas ya vistas en el desarrollo de tema sustentado, dentro de los cuales se encuentran:

- 1.- La entrega de la orden de visita, al destinatario o contribuyente, a su representante o a la persona que se encuentre en el domicilio y a la cual se le notifique.
- 2.- Los datos pormenorizados que acrediten la identificación del visitado o de quien se entienda la visita.
- 3.- La identificación de los visitadores.
- 4.- La designación de los testigos que asistirán en la visita y la aceptación del cargo.

Cabe hacer mención a efecto de complementar el tema que nos ocupa, que los datos que constituyen el acta parcial de inicio, ya han sido ampliamente abordados en el capítulo que antecede y que configura esta acta parcial de inicio, esta compuesta por los siguientes apartados; a) Deberá contener el nombre del visitado o contribuyente al que va dirigida la orden de visita domiciliaria expedida por la autoridad competente; b) El número de expediente, en el cual se vaya integrando la documentación sobre la cual posteriormente se emitirá la resolución correspondiente; c) Deberá contener la mención de que se trata del acta parcial de inicio; d) Los datos relacionados con el giro de la actividad realizada con la persona física auditada o en el caso de tratarse de persona moral, su denominación y razón social; e) Deberá inscribirse la dirección de domicilio sobre el cual se inspecciona y la cual consta en la orden de visita domiciliaria notificada; f) Deberá contener el número de folio, la fecha y hora en la que se levanta el acta correspondiente; g) El nombre de los visitadores y autoridad a la que se encuentran adscritos y el domicilio en el que se constituyen a la práctica de la visita domiciliaria; h) Se inscribirá el apartado correspondiente a los "hechos" en el cual inicialmente se hará mención de la hora y fecha en la cual se constituyen los visitadores en el domicilio visitado, se hará mención al oficio que contiene la orden de visita que se notifica, el nombre de los visitadores y su adscripción a la autoridad correspondiente, el periodo y contribuciones objeto de la revisión, así como el alcance de la misma y el requerimiento de la disposición de la contabilidad a los visitadores a efecto de realizar la revisión y los datos que sucedieron a la notificación de la orden de visita domiciliaria; i) Los datos de identificación del visitado o la persona con la que se entere la visita; j) La identificación de los visitadores y; k) La designación de los testigos y la aceptación del cargo.

3.9.3 LAS ACTAS PARCIALES

Las actas parciales constituyen el punto medular en la practica de visita domiciliaria, ya que en ellas se asentará el momento en el cual la autoridad que emitió la orden de visita domiciliaria requiere al contribuyente la contabilidad que compruebe de acuerdo al periodo y contribuciones a revisar, consignadas en el mandamiento escrito, que éste ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales, consecuentemente los visitadores analizarán la contabilidad para determinar detalladamente la coincidencia de los resultados declarados con los que obran en la contabilidad del visitado, recordando que en estas actas se inscribirán todos y cada uno los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que tenga conocimiento el funcionario fiscal y de los cuales se derive algún incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Cabe hacer mención que la revisión será muy detallada, ya que de ahí se derivaran los posibles hechos u omisiones que entrañen algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, por ejemplo, a través de la compulsas a terceros, la revisión de deducciones falsas o que se hayan aplicado en contravención a las disposiciones fiscales en algún periodo o contribución objeto de la visita de inspección.

Por lo tanto y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 46, fracción IV, párrafos primero y segundo del Código Fiscal de la Federación, en las actas parciales se deberán asentar las siguientes situaciones:

- 1.-** Hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto que los visitadores tengan conocimiento en el desarrollo de la visita domiciliaria;
- 2.-** Hechos u omisiones que sean detectadas por los visitadores en el desarrollo de la visita y que puedan entrañar algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, sobre las contribuciones y periodos descritos en la orden de visita;
- 3.-** Los hechos u omisiones que resulten de la compulsas a terceros relacionados con el contribuyente auditado.

Cabe hacer mención que estos hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que tengan conocimiento los visitadores dentro del desarrollo de la visita domiciliaria deberán circunstanciarse de inmediato en las respectivas actas parciales que al efecto se levanten, es decir, en el mismo momento en el que los visitadores tengan conocimiento de algún hecho u omisión, o circunstancia de carácter concreto que entrañe el posible incumplimiento a las disposiciones fiscales, deberán inscribirlo de inmediato en las actas parciales, ello para que se haga constar de manera fiel lo ocurrido, ya que las actas de visita domiciliaria deben contener un narración de los hechos tal y como suceden en el mismo momento, mediando solo el tiempo en el que el visitador lo observa e inscribe en el acta correspondiente, ya que de otra manera lo que se circunstanciaría sería una historia de los hechos, conscientes de que el transcurso del tiempo provoca que las personas olviden detalles que solo se pueden hacer constar en el momento mismo en el que suceden, resultando por lo tanto ilegal la consignación de los hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto ocurridos en fecha distinta a la del levantamiento del acta parcial.

Por lo tanto es imperativo de la ley, que los visitadores tengan que circunstanciar en actas parciales los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que tengan conocimiento en el desarrollo de la visita domiciliaria y que puedan entrañar algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, consignándose desde el primer día en que inicie la visita, situaciones tales como las solicitudes de informes y documentos, designación y sustitución de testigos, aseguramiento de la contabilidad, entrega de documentos del visitado, etc.

Asimismo es necesario comentar, que los visitadores no deberán ocultar información al contribuyente visitado, ya que es una práctica común pero ilegal, que los visitadores que practican la inspección, al circunstanciar en las actas parciales los hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto que pueden entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, la información consignada en las actas parciales no se da a conocer al visitado, dejándolo con este actuar, en una total desinformación e incertidumbre, ya que no conoce sino hasta después de tres o cuatro meses de haberse iniciado la visita, cual es su situación con respecto a las posibles irregularidades encontradas por los visitadores, situaciones que -

en algunos de los casos facilita que los funcionarios fiscales amenacen a los visitados que las irregularidades encontradas pueden ser configuradas como un delito; "que tales incumplimientos generaran un crédito fiscal verdaderamente cuantioso"; "que perderá todos sus bienes", etc., lo que da pauta a que el visitado ante tales amenazas, decida otorgarle alguna gratificación económica a los visitadores para que tales irregularidades no se consignen en las actas parciales y se genere un crédito fiscal impagable, lo cual lejos de beneficiar al fisco federal lo perjudica sobremanera, ya que el crédito que resulte de las irregularidades encontradas en la visita (que regularmente es superior a la cifra que legalmente debería pagar por el concepto de las contribuciones omitidas y sus accesorios) no entrara a las arcas del fisco federal, sino a los bolsillo de los visitadores.

Por ello se reitera que por disposición Constitucional y legal, se obliga a los visitadores, que en el momento en el que tengan conocimiento de algún hecho u omisión o circunstancia de carácter concreto que pueda entrañar algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, sea conocido inmediatamente por el visitado y testigos, ya que los visitados deberán conocer de los visitadores al mismo tiempo en que sean consignados, los hechos circunstanciados en las actas parciales y que puedan entrañar algún incumplimiento a las disposiciones fiscales a su cargo, lo cual también permitirá que al momento en el que se levante la última acta parcial, el visitado esté en plena posibilidad de desvirtuar lo consignado en la actas parciales, ya que conocerá con tiempo suficiente cual es su situación fiscal.

En esta revisión pueden emitirse una o varias actas parciales, tantas como los visitadores encuentren datos que presuman el incumplimiento a las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente, siempre y cuando no dejen de observar el elemento temporal a que se refiere el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra reza:

"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 efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64 A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

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

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo y los plazos de las prórrogas 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 prórrogas 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.

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

Es así que el plazo máximo que la ley fiscal otorga a la autoridad hacendaria para la conclusión de la visita domiciliaria, es el de seis meses contados a partir de la fecha de la legal notificación de la orden de visita, con la cual se inician las facultades de comprobación de la autoridad administrativa, término que podrá prorrogarse hasta en dos ocasiones más, por periodos iguales, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión y en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión, salvo aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64 A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán -

continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

Es decir, la visita domiciliaria puede durar como máximo 18 meses, siempre y cuando se den los supuestos previstos por el artículo en comento, situación que deberá circunstanciarse debidamente en las actas parciales que al efecto sea levantadas por lo visitadores, así lo proveyó recientemente el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en materia Administrativa, visible bajo el rubro:

"VISITA DOMICILIARIA, LA NOTIFICACIÓN DE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO PARA LA CONTINUACIÓN DE LA, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 46-A, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE HACERSE CONSTAR EN ACTA CIRCUNSTANCIADA, TAL COMO SE PREVIENE EN EL DIVERSO 46 DEL INVOCADO CÓDIGO TRIBUTARIO.-

Si bien en el artículo 46-a del Código Fiscal de la Federación, se previene que la visita domiciliaria de carácter fiscal se encuentra limitada a seis meses de duración, y que antes de concluir ese término puede la autoridad fiscal que emitió inicialmente la orden de visita, mediante oficio, disponer una primera ampliación, e incluso, también mediante oficio es posible se otorgue una segunda prórroga, pero por el superior jerárquico de la autoridad que la emitiera en un principio; sin embargo de conformidad con las reglas contenidas en el numeral 46 de la invocada legislación tributaria, la comunicación ampliatoria del término en comento, debe hacerse constar en acta circunstanciada. Esto es así, por que la aislada existencia del oficio ampliatorio no haría posible establecer la continuidad de la secuencia iniciada, cuyo enlace, si bien, surge precisamente con el oficio ampliatorio, sin embargo solo puede considerarse concretizada la ampliación cuando ese evento se refleje circunstanciadamente en el acta relativa. De no existir este puente de unión entre un plazo y otro, significaría la ruptura de la continuidad procesal que debe existir entre la realización de la visita, pues no debe pasar inadvertido que como todo acto de autoridad, que bajo circunstancias perfectamente establecidas irrumpe de manera excepcional la esfera jurídica del gobernado, debe comprobarse por sí mismo, sin necesidad de recurrir a elementos externos como lo sería el oficio ampliatorio que aun comprobando su existencia física, su falta de vinculación inmediata y directa con el acta circunstanciada lo haría cuestionable. Además no debe perderse de vista, que de acuerdo con el contenido de los diferentes numerales que involucran una orden de visita, se advierten que pueden ser varios y diferentes los -

motivos que den lugar a su consignación en el acta circunstanciada y no necesariamente hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de obligaciones fiscales, pues también se refiere a circunstancias de carácter concreto de las que se tenga conocimiento durante el desarrollo de la visita; por tanto, si el oficio ampliatorio es emitido por la autoridad que inicialmente la dispuso, resulta evidente que la razón de la ampliación se trata de un evento de carácter concreto del que se tiene conocimiento con motivo de la visita en cuestión y que hasta antes de su emisión lo era desconocido al visitado y a los visitadores, no obstante que estos últimos se hallen vinculados a la autoridad emisora de la cual dependen, pues esa decisión siempre será de esta última y a aquellos solo corresponde acatarla. Lo así expuesto lleva a reiterar que la ampliación de la visita debe consignarse en acta circunstanciada, porque solo de esta manera es entendible y comprobable su justificación ante la falta de un acta final en un periodo de seis meses, con las consecuencias que ello conlleva, que no hubo interrupción y si, por el contrario, la continuidad procedimental necesaria entre un plazo y otro; además debe ponerse de relieve que si el inicio de la visita, con todas sus incidencias se hace constar circunstanciadamente en un acta y la culminación de la visita también se consigna en un acta final circunstanciada, y que incluso en alguna fase intermedia se contempla la posibilidad de hacer constar en el acta respectiva circunstancias concretas, entonces, no existe razón para considerar que la ampliación no deba consignarse en un acta circunstanciada".

Fuente:

Tesis (XIV.1º. J/8)

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Primer Tribunal Colegiado del Catorceavo Circuito, diciembre del 2001, página 1644.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mes de diciembre del 2001, página 251.

Es así pues, que la existencia del oficio ampliatorio que expida la autoridad correspondiente, ya sea en la primera ampliación o en la segunda, hace posible verificar la continuidad de la visita iniciada, situación que deberá constar circunstanciadamente en el acta correspondiente. Ello tiene la función, tal y como lo sustenta la jurisprudencia antes transcrita, un puente de unión entre un plazo y otro, y que de no circunstanciarse en actas, ello significaría la ruptura de la continuidad procesal que debe existir en el desarrollo de la visita, ya que tales hechos deben comprobarse por sí mismos, sin necesidad de recurrir al oficio ampliatorio que lo legaliza y su falta de vinculación inmediata y directa con el acta circunstanciada lo haría cuestionable, ya que en las actas de visita domiciliaria no solo se -

inscriben hechos u omisiones que entrañen algún incumplimiento a las disposiciones fiscales sino también circunstancias de carácter concreto, siendo la ampliación de la visita domiciliaria una situación de carácter concreto del que los visitantes, visitados y testigos tienen conocimiento.

Otro de los requisitos que deberá cumplir la autoridad hacendaria al ampliar el plazo de la visita domiciliaria, ya sea por uno o dos periodos, tal y como cualquier otro acto de autoridad, es que el mismo deberá de estar debidamente fundado y motivado, ya que si bien es cierto que la ampliación del plazo de la visita domiciliaria reviste una facultad discrecionalidad de la autoridad hacendaria que emite la orden o su superior jerárquico, también lo es que dicho acto deberá cumplir con la garantía de legalidad y seguridad jurídica consagradas por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, administrado con el 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo resolvió la Primera Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, a través de la tesis sustentada bajo el rubro:

"VISITAS DOMICILIARIAS, LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, DEBE FUNDARSE Y MOTIVARSE, AÚN CUANDO SE TRATE DEL EJERCICIO DE UNA FACULTAD DISCRECIONAL.- El artículo 46-A, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1998, señala que las autoridades fiscales deben concluir la visita domiciliaria dentro de un plazo máximo de seis meses, contados a partir del momento en el que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, estableciendo asimismo, la posibilidad de poder ampliar el plazo mencionado, por dos ocasiones y hasta por dos periodos iguales, siempre que el oficio sea expedido por la autoridad competente para ello. No obstante que de lo anterior se advierte que la facultad de ampliar la visita es discrecional ello no exime a la autoridad de fundar y motivar debidamente su determinación, ya que tiene la obligación de hacerlo para no dejar en estado de indefensión al particular. Por tanto, si del examen al oficio por el cual se amplía el plazo para concluir la revisión se advierte que la motivación de éste, se apoya en hechos inexistentes, debe concluirse que el mismo resulta ilegal y, por ende, debe decretarse la nulidad de la resolución impugnada, por ser fruto de actos viciados."

Precedentes:

- **Juicio No. 1469799-01-01-4/435/00-s1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de mayo del 2000, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretario: Lic. Antonio Miranda Morales.**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Quinta Época, Tesis aprobada en sesión privada del 21 de junio del 2001. página 103.**

Cabe hacer mención que la falta de alguno de estos requisitos en el oficio de ampliación del plazo de la visita domiciliaria, tales como la falta de fundamentación y motivación, la incompetencia de la autoridad que ordena la segunda ampliación o la violación en el plazo máximo de duración de la visita domiciliaria, traerá como consecuencia la nulidad para efectos, lo anterior por contravenir primeramente al artículo 16 constitucional, por no emitirse con las formalidades de todo acto de autoridad y en segundo termino, a la fracción III del artículo 238 y 239, ambos del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo resolvió la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al expresar que:

“VISITAS DOMICILIARIAS Y REVISIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL.- LA CONTRAVENCIÓN AL PLAZO DE LA LEY PARA EFECTUARLAS, IMPLICA LA NULIDAD LISA Y LLANA POR CADUCIDAD.- Si se comprueba en el juicio contenciosos administrativo federal que la autoridad violó el plazo máximo de duración de la visita domiciliaria o de revisión, el Tribunal Fiscal de la Federación deberá declarar la nulidad lisa y llana de la resolución administrativa impugnada, por haberse dictado en contravención a lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación y por provenir de un procedimiento ilegal, atento a lo dispuesto por dicho precepto en el sentido de que, en esa hipótesis, deben quedar sin efectos la orden y todas las actuaciones que de ella derivaron, configurándose así en una forma de caducidad del procedimiento correspondiente, siendo tales efectos consecuentes con la causal de anulación establecida por el artículo 238, fracción IV, del mencionado ordenamiento.”

Precedentes:

- **Juicio No. 3016/00-01-03-8/471/01-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 27 de septiembre del 2001, por unanimidad de 4 votos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Eida Hernández Bautista.**

Fuente:

- **Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Quinta Época. Tesis aprobada en sesión del 27 de septiembre del 2001. Página 113.**

Es así que la visita en el domicilio fiscal del contribuyente, tal como se expuso con anterioridad, deberán concluir en un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en la que se notifico legalmente el mandamiento escrito, plazo que de conformidad al segundo párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación vigente, podrá ampliarse por dos periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prorroga sea expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades que ordenaron la visita y en la segunda por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión de contabilidad, salvo cuando el contribuyente auditado cambie de domicilio fiscal, situación el cual le corresponderá las autoridades fiscales competentes por razón del territorio expedir los documentos de ampliación. Cabe hacer mención que el Código Fiscal de la Federación, establece los supuestos en los cuales la visita domiciliaria puede concluir anticipadamente y aquellos en los cuales se suspende el plazo para su conclusión y su prorroga, aspectos que a continuación serán abordados por constituir un aspecto de gran importancia dentro de los plazos para la conclusión de la visita domiciliaria.

Al respecto el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, dispone los supuestos en los que se suspende el plazo para la conclusión de la visita domiciliaria o los de su prorroga, dentro de los cuales se enumeran los siguientes:

- 1.- En los casos de Huelga, a partir de la suspensión de labores y hasta la terminación de la huelga;
- 2.- Cuando suceda el fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión, entrandose de persona física y cuando se declare la quiebra de la negociación, tratándose de persona moral;
- 3.- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, o cuando no se haya localizado en el domicilio señalado, hasta que se le localice;

4.- Cuando se interponga algún medio de defensa legal en el país o en el extranjero contra los actos derivados de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, computándose la suspensión desde la fecha en la que estos se interpongan y hasta que se dicte la resolución correspondiente.

Solo en estos casos la autoridad hacendaria podrá suspender el computo de los plazos para la conclusión de la visita domiciliaria, así como su prorroga, pero también dicho ordenamiento legal, regula en su artículo 47, el supuesto en el que la visita pueda concluirse anticipadamente, numeral que al sentido literal dispone:

"Artículo 47.- Las autoridades fiscales podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código.

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

Por lo tanto para que el precepto anteriormente transcrito se actualice y se concluya anticipadamente la visita domiciliaria, se requiere que el contribuyente visitado no obligado a presentar sus estados financieros dictaminados para efectos fiscales, hubiera optado por presentar el aviso de dictamen ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar, manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso haya surtido sus efectos de conformidad con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

No se omite hacer mención que la presente facultad de la autoridad hacendaria para concluir anticipadamente la visita de inspección en el domicilio del contribuyente, no reviste una discrecionalidad, ya que de lo expuesto por los artículos 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 46 y 47 del Reglamento del mismo ordenamiento legal, nos permite identificarla como una facultad reglada, ya que de la lectura del artículo 47, fracción primera-

se desprende que la autoridad hacendaria "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita, cuando antes del inicio de la visita se de aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, no bastando ello para que la autoridad determine la conclusión anticipada, sino que la autoridad deberá analizar si dicho aviso cumple con lo previsto por los preceptos reglamentarios citados con anterioridad.

Es aplicable al presente estudio, la tesis sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra reza :

"VISITAS DOMICILIARIAS.- NO ES DISCRECIONAL LA FACULTAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1995, PARA CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE.- El artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación establece "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiera presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de éste Código". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del Reglamento del propio Código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, cuando antes del inicio de la visita se de aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado; empero no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada, sino que la autoridad deberá analizar, por imperatividad legal, si en el caso en específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria."

Precedentes:

- **Juicio No. 243/99-04-01-6/442/00-52-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 5 de junio del 2000, por mayoría de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdez Lizarraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.**

Fuente:

• Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, mes de junio del 2000, Página 71 y 72. Procedimiento Administrativo.

Es así que la conclusión anticipada de la visita domiciliaria, procederá solo cuando se este en el supuesto normativo previsto por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación y siempre y cuando la autoridad hacendaria no hubiera ejercido previa y simultáneamente la revisión del dictamen sobre el contribuyente revisado, situación que en caso de actualizarse, la autoridad hacendaria deberá circunstanciarlo en las actas parciales correspondientes, ello para dar cumplimiento con lo establecido por el artículo 16 Constitucional y 46 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Por lo tanto será en las actas parciales en las que se deberán asentar los hechos u omisiones que puedan entrañar algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, derivados de la facultad de comprobación fiscal de la autoridad hacendaria, así como hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en su desarrollo y los que se conozcan de la compulsas a terceros, siendo éste último el instrumento que a la autoridad hacendaria le permite conocer los hechos u omisiones, en que incurren los contribuyentes auditados, cuando emiten sus declaraciones provisionales o su entero.

3.9.4 LA ULTIMA ACTA PARCIAL

El levantamiento de esta acta tiene su origen cuando en el desarrollo de la visita domiciliaria se conocen hechos u omisiones que presupongan algún incumplimiento de las disposiciones fiscales, así como los conocidos por la compulsas a terceros. Cabe hacer mención que los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas, hacen prueba plena de su existencia, por lo tanto en esta última acta parcial deberán constar los hechos u omisiones que puedan entrañar algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, así como los hechos o circunstancias de carácter concreto que conozcan los visitadores en el desarrollo de la visita domiciliaria.

Es así que en esta acta los visitadores harán mención expresa de los hechos u omisiones y circunstancias de carácter concreto encontrados por los visitadores, de los que se derive algún incumplimiento a las disposiciones fiscales, concediendo al visitado una vez cerrada la última acta parcial, un periodo de al menos 20 días, de conformidad a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, para que presente los documentos, libros o registros, que desvirtúen lo consignado en la última acta parcial, si el visitado no exhibe dichos documentos y registro contables para demostrar lo contrario a lo consignado en dicha acta, hasta antes del cierre del acta final, se tendrán por consentidos los hechos ahí inscritos.

Cabe hacer mención que el término para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las actas parciales, puede ser prorrogables, ya que de conformidad al segundo párrafo de la fracción IV del Código Fiscal de la Federación, *entre el cierre de la última acta parcial y el levantamiento del acta final deberán transcurrir por lo menos veinte días*, lo que supone que el visitado tiene un plazo mayor a veinte días para desvirtuar tales hechos u omisiones consignados en las actas parciales, así mismo en este plazo el visitado puede corregir su situación fiscal, siempre y cuando se encuentre dentro de alguna de las causales previstas por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, situación que la autoridad hacendaria deberá circunstanciar perfectamente en el acta parcial que al efecto deberá levantarse y notificar al visitado que se encuentra en la posibilidad de que pueda aplicársele el procedimiento de determinación presuntiva. Si el visitado corrige su situación fiscal sobre las contribuciones y periodos descritos en la orden de visita y objeto de dicha practica, los visitadores deberán levantar el acta final con la cual concluye el procedimiento de control y fiscalización. Es importante destacar que cuando la auditoria vaya dirigida a más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre y cuando el contribuyente auditado presente el aviso correspondiente dentro del término inicial de 20 días, lo anterior de conformidad a lo establecido por la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Es así que en forma general, se pueden señalar los principales requisitos que deberá contener esta última acta parcial, dentro de los cuales se enuncian los siguientes:

- Deberá constar igualmente requisitada que el acta de inicio, conteniendo igualmente la correlación de las demás actas parciales sobre la circunstanciación de todo lo actuado hasta ese momento.
- Se deberá levantar en el domicilio del contribuyente o en el lugar autorizado para llevar su contabilidad.
- Se deberá proporcionar copia de esta acta al contribuyente o su representante legal, los cuales deberán firmar expresando tener conocimiento de tal hecho.

Cabe hacer mención en este apartado, que los visitadores están imposibilitados para amenazar o intimidar al visitado o a su representante legal, sobre la posibilidad de que las irregularidades encontradas puedan configurar el delito de defraudación fiscal, así como de ocultar la información resultante de la visita, inflando las cantidades que deberá pagar el visitado por la contribuciones omitidas más sus accesorios legales, ante la desinformación por parte del visitado de conocer las irregularidades encontradas en el desarrollo de la visita y circunstanciado en las actas parciales.

3.9.5 LAS ACTAS COMPLEMENTARIAS

Las actas complementarias son aquellas que se levantan para señalar hechos u omisiones y circunstancias de carácter concreto, que los visitadores hayan omitido en el levantamiento de las actas parciales, es decir, aquellos hechos u omisiones que sucedieron después de cerrada alguna acta parcial, mismas de las que la autoridad hacendaria deberá dar cuenta al contribuyente visitado, resultando que las mismas carecen de eficacia probatoria, cuando sean confeccionadas en las oficinas de la autoridad hacendaria y sin darle intervención al contribuyente auditado, además de dejarlo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que incumple con lo previsto por el artículo 16 Constitucional. Cabe hacer mención que una vez cerrada el acta final, no pueden emitirse actas complementarias sino es mediante la emisión de una nueva orden, lo anterior de conformidad a lo estatuido por la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.9.6 EL ACTA FINAL Y LA CONCLUSIÓN DE LA VISITA DOMICILIARIA.

El acta final es aquella que se levanta para concluir la visita domiciliaria, en la cual se hacen constar en forma circunstanciada, los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, que los visitadores hayan encontrado en la visita de auditoria, así como las operaciones realizadas por lo visitadores para comprobar tanto el cumplimiento como el incumplimiento de las disposiciones fiscales sobre las contribuciones y periodos consignados en la orden de visita y objeto de la visita de inspección, integradas también por las actas parciales y papeles de trabajo elaboradas por los visitadores.

Respecto a la estructura que contiene el acta final, como documento público en donde se contendrán los hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto observados por los visitadores y consignados en las actas parciales y papeles de trabajo, en este documento se deberán contener los siguientes aspectos:

- 1.- Se deberán contener los datos completos del contribuyente visitado, tales como su nombre, sin abreviaturas; su domicilio, ya sea el manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, o cualquiera de los señalados en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación;
- 2.- La actividad o giro comercial, también manifestado e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes;
- 3.- Número o clave del Registro Federal de Contribuyentes;
- 4.- Número de expediente y número de folio de la orden de visita, el cual deviene desde el levantamiento del acta parcial de inicio;
- 5.- La mención de ser el acta final y la identificación del personal que actúa;
- 6.- Debe de contener después del asentamiento de los datos que anteceden, el capítulo correspondiente a los antecedentes, el cual estará integrado, en primera instancia, por el lugar donde se levanta el acta, en segundo lugar, el nombre e identificación de los funcionarios que practicaron la visita y levantan esta acta final;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

7.- El acreditamiento de la personalidad. En este apartado se asentará el acreditamiento de la personalidad de la persona con la que se entendió la visita, la designación de testigos y su aceptación;

8.- Las Generalidades. Dentro de las cuales encontramos la determinación de su Régimen Fiscal, la fecha en la que inició su actividad comercial y la actividad realizada;

9.- El apartado de hechos. Este apartado es de vital importancia, ya que en él se contendrá una síntesis de la circunstanciación de los hechos u omisiones o acontecimientos de carácter concreto, registrados en las actas parciales y que entrañan incumplimiento a las disposiciones fiscales, las cuales deberán estar soportadas por las documentales comprobatorias;

10.- Posteriormente los visitadores deberán proceder a la lectura del acta ante el contribuyente visitado y demás testigos de asistencia, explicándoles el alcance jurídico de dicha acta, así como también se hace de su conocimiento el derecho que tiene el visitado, de presentar su inconformidad ante la autoridad competente y el plazo para manifestarlo;

11.- Una vez leída el acta final, se procederá a su cierre, expresando la hora y fecha en la que se concluye la visita;

12.- Fe de erratas.- Este apartado es utilizado para subsanar algunos errores mecanográficos u ortográficos, ocurridos en la elaboración del acta;

13.- Por último deberán asentarse las firmas en el acta final cerrada, donde suscribirán sus nombres y sus firmas, aquellos que hayan participado en la práctica de la visita domiciliaria.

Es importante mencionar que los visitadores deberán levantar el acta final una vez transcurridos al menos veinte días después de levantada la última acta parcial, o bien cuando transcurran al menos 35 días tratándose de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, cuando el contribuyente haya presentado aviso de ampliación dentro del plazo inicial de veinte días. Dentro de este mismo termino, el contribuyente tendrá la posibilidad de concertar con el Comité de Evaluación de Resultados una reunión a la que indudablemente asistirá, en la cual el Comité aclarará o (ampliará) algunas dudas que el visitado tenga respecto a las irregularidades cometidas y consignadas en el acta final, además le proporcionará la información necesaria para corregir su situación fiscal a través de-

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

actas complementarias, ya que el contribuyente hasta antes del cierre del acta final, podrá pagar total o parcialmente el crédito fiscal previamente determinado, caso en el cual, se autoaplicará una multa del 50% sobre el monto de la contribuciones omitidas y actualizadas con sus accesorios legales. Si el contribuyente decidiera no autocorregirse y por lo tanto no pagar las contribuciones omitidas y sus accesorios legales, entonces la autoridad emitirá la resolución correspondiente, determinando el crédito fiscal no pagado y la multa correspondiente.

Es importante destacar, que si al cierre del acta final de la visita, el visitado o su representante legal no estuvieren presentes, se dejará citatorio a la persona que en el domicilio se encuentren, informándole la hora del día hábil siguiente en la que deberá presentarse, que en caso de no presentarse se levantará con la persona que se encuentre en el lugar visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió o los testigos no comparecen a firmar el acta o se niegan a firmarla, o se negaren a aceptar copia de la misma, dicha situación deberá asentarse en la propia acta, sin que esto afecte su validez y valor probatorio.

Una vez que los visitadores cumplieron con el objeto de la visita, que no es otro que el de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente visitado y levantada y cerrada el acta final de visita, podemos decir que la misma ha llegado a su conclusión, así como el presente trabajo de tesis, no sin antes acotar, que aún y cuando los visitadores realicen la circunstanciación de los hechos en las actas de visita y adjunten los documentos comprobatorios de dichas irregularidades encontradas en su contabilidad, recordemos que estos, los visitadores, son solo empleados de la autoridad fiscalizadora y por lo tanto servidores públicos, los cuales no tienen mayores facultades que las que expresamente les sean conferidas por la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento. Asimismo resulta importante señalar, que una vez que la autoridad fiscal compruebe los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente auditado, esta procederá a la determinación de las contribuciones omitidas y sus accesorios legales y a emitir la liquidación del crédito fiscal-

mediante una resolución que se notificará personalmente al contribuyente auditado dentro de un plazo que no podrá exceder de seis meses contados a partir de la fecha en la que se levantó el acta final, quedando sin efectos la orden y por consiguiente las actuaciones que de ella se derivaron, cuando la autoridad dentro del término aludido, no emitió la resolución correspondiente, lo anterior de conformidad a lo establecido por el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación vigente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

PRIMERA. La exacta observancia de los principios de Adam Smith, dentro de la relación jurídico-tributaria, mermaría en un porcentaje considerable la evasión fiscal, siempre y cuando el legislador inicie y apruebe leyes que cumplan con los principios de proporcionalidad y equidad previstos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, teniendo siempre en cuenta la capacidad económica de cada individuo. Así mismo el pago de la contribución deberá ser certera para el contribuyente, es decir, se deberá informar periódicamente al universo de contribuyentes la forma en la que se ejerce el presupuesto federal, situación que permitirá al estado acreditar el gasto público ejercido, con lo proveniente de la recaudación de las contribuciones. Además de cumplir con la comodidad de su pago, lo cual se logrará a partir de una verdadera simplificación administrativa, ya que en la actualidad la complejidad para efectuar su pago impide el cumplimiento de las obligaciones fiscales del individuo promedio, situación que se lograría con la elaboración de normas plenamente entendibles, que manejen un lenguaje llano y no continuar con "reformas fiscales", que lejos de ampliar la base de contribuyentes la disminuye.

Así mismo y cumpliendo con el principio de economía en los impuestos, para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público logre persuadir a la colectividad de cumplir con sus obligaciones fiscales, tales aportaciones se deberán reflejar a favor de estos últimos, en más y mejores servicios públicos.

Un aspecto de gran importancia dentro del principio en comento, es que en la actualidad un problema que aqueja fuertemente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es lo antieconómico que resulta la recaudación de los impuestos, lo anterior, si tomamos en consideración que el cobro del crédito fiscal exige un número considerable de servidores públicos, devengando un salario que consume en gran medida el importe del crédito fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SEGUNDA. En cuanto a la teoría jurídica de los tributos y recordando el principio de certeza en los impuestos argüido por Adam Smith, se hace necesario que el legislador aporte una verdadera definición de lo que se deberá entender por impuesto, ya que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente, solo refiere la distinción del impuesto como especie del genero de la contribución, así como también, quienes se encuentran obligados a su pago y la configuración del hecho imponible y el hecho generador como presupuestos para su nacimiento, pero en ninguna de sus partes define al impuesto, situación que deriva en la dificultad para delimitar los alcances del mismo, provocando la confusión recurrente con las demás contribuciones reguladas por el numeral en comento.

Por lo cual nuestro legislador al definirlo, deberá establecerlo expresamente como una contraprestación en la cual los derechos y obligaciones entre el estado y los contribuyentes sean extensivos, es decir, al estar obligado a contribuir en determinada proporción para financiar el gasto publico, es mi derecho demandar los máximos derechos como contribuyente cautivo, tales como una mejor seguridad publica, abatir la corrupción institucional y en general optimizar la prestación de servicios públicos.

TERCERA. El fenómeno tributario no debe ser entendido como una relación de poder en el cual se considere ineludible la supremacía del estado frente a los contribuyentes, en la que los intereses del estado prive sobre los demás, si no debe ser entendida como una relación jurídico-obligacional, nacida a la luz del Pacto Federal, la cual tiene como finalidad principal el financiamiento del gasto publico, resultando en una relación compleja de donde se derivan diferentes vínculos con la autoridad hacendaria.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CUARTA. Si bien es cierto que las facultades de comprobación fiscal resultan ser una facultad discrecional que tiene atribuida constitucionalmente la autoridad administrativa y de conformidad a lo establecido por la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, no significa que dicha autoridad que la practica, evada el cumplimiento minucioso del procedimiento previsto por las disposiciones fiscales y utilice dicha facultad como un instrumento inquisitorial o que configure la practica de un "Terrorismo Fiscal", ya que el objeto de practicar la visita domiciliaria, es comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente auditado.

QUINTA. Las facultades de comprobación fiscal se encuentran limitadas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que esta garantía prevista por el Constituyente, resguarda de una forma por demás imperativa la garantía del contribuyente auditado, ya que ni siquiera previo en términos más convencionales como por ejemplo, con las expresiones equivalentes o más formalistas, tales como "no procederá la molestia" o "deberán evitarse molestias", por lo cual un imperativo tan contundente, protege de la más leve tentación a la autoridad administrativa de transgredir el domicilio, familia, papeles o posesiones, si no cumpliendo con las formalidades prescritas para los cateos y demás leyes fiscales, es más, el Constituyente en una forma por demás precisa, consideró que estos actos no solo puedan afectar en lo individual al sujeto que se notifica, si no también consideró a su entorno, es decir, a su familia, domicilio, papeles y posesiones, protegiendo así a su persona y a su entorno mas próximo, sin perder de vista que ningún acto puede ser puramente personal, si no que el mismo puede afectar a cualquiera de los elementos contenidos por esta garantía.

SEXTA. Los presupuestos jurídicos para la legalidad y constitucionalidad de la orden de visita domiciliaria, deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, con base en ello, se encuentra la exigencia de los siguientes presupuestos:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- a) Deberá emitirse en virtud de mandamiento escrito;
- b) Deberá ser emitida por autoridad competente;
- c) Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- d) Señalar la autoridad que la emite;
- e) Señalar el objeto o propósito de la orden, así como las contribuciones y el periodo sujeto a revisión;
- f) Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente que la emite;
- g) Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita o los datos necesarios para su identificación;
- h) Deberá expresar el lugar o lugares donde deba practicarse la visita;
- i) Deberá consignarse el nombre de la persona o las personas que deban efectuar la visita.

SÉPTIMA. La competencia de la autoridad que dicta el mandamiento, es un presupuesto de validez, no solo legal, sino constitucional de la orden de visita domiciliaria, ya que su falta de cumplimiento generaría la nulidad lisa y llana de todo lo actuado, por lo cual, se hace obligado que la autoridad competente que dicte el mandamiento, no solo fundamente su competencia material, sino además su facultad por razón del territorio, ya que para cumplir con el extremo de la debida fundamentación, será necesario expresar en el propio texto de la orden, el precepto de la ley, acuerdo o decreto, que determine su ámbito territorial, dentro del cual pueda ejercer dichas atribuciones y facultades que vincule a la autoridad fiscalizadora con el contribuyente que vaya a ser auditado, lo cual permitirá a favor de éste, verificar si dicha autoridad que emite la orden, es competente por razón del territorio que abarca su circunscripción.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

OCTAVA. La orden de vista domiciliaria es el primer acto por el cual se inician las facultades de comprobación fiscal de la autoridad administrativa y de donde parte su validez y legalidad, por lo tanto, el notificador deberá actuar bajo los siguientes presupuestos;

- a). La notificación de la orden deberá efectuarse en el domicilio señalado en el mandamiento escrito.
- b). En el acta de notificación, el funcionario fiscal deberá cerciorarse de que el domicilio en el que se constituye para realizar dicho acto, es el mismo que se encuentra consignado en la orden correspondiente. Tratándose de persona moral deberá necesariamente notificar al representante legal y en caso de no encontrarlo se dejara citatorio con la persona que se encuentre en el domicilio visitado.
- c). En el supuesto de que el notificador encontrara a la persona a la que vaya dirigida la orden de visita, este lo deberá asentar en su acta de notificación, iniciando con ello el procedimiento de control y fiscalización.
- d). En el caso de que no se encontrara a la persona a la que vaya dirigida dicha notificación y una vez cerciorado el notificador de dicha circunstancia, dejara citatorio a la persona idónea para que cumpla con la orden de hacer la entrega del documento y que se encuentre en el lugar donde se practicará la auditoria, exhortándola que informe al contribuyente auditado o a su representante legal, que al día siguiente y a una hora determinada le será notificada la orden de visita domiciliaria.
- e). Al día siguiente en el cual se llevara a cabo la notificación de la orden de visita domiciliaria y en caso de no encontrarse el interesado, se iniciará la visita con la persona que se encuentre en el lugar visitado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

NOVENA. El citatorio como regla especial del género de las notificaciones, de acuerdo a lo previsto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación vigente, resulta de una insuficiente reglamentación por parte de nuestras leyes fiscales vigentes, ya que solo existen disposiciones aisladas que escasamente aportan una descripción de los requisitos que ésta deberá contener, tales como; 1) El que vaya dirigido al representante legal y no a la persona moral; 2) El contener sellos oficiales; 3) Ostentar el nombre, el cargo y la firma del notificador, así como la hora de elaboración y su entrega al visitado; 4) El que no se entregue el citatorio a un menor de edad, etc., por lo cual el legislador deberá elaborar normas que prevean y reglamenten los presupuestos de legalidad de dicho documento.

DÉCIMA. El personal adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que practicará la visita domiciliaria, por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, deberá identificarse ante quien comparezca en todas y cada una de las actas levantadas, lo cual se logra a través de los datos pormenorizados y rasgos distintivos que identifiquen plenamente al visitador del universo de funcionarios adscritos a la autoridad hacendaria. Acorde a lo anterior, dichos funcionarios fiscales deberán presentar los documentos que les permitan una plena identificación ante el visitado, los cuales contendrán además de los requisitos apuntados por el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en materia Administrativa y corroborados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya apuntados en el título correspondiente, algunos que a mi consideración complementan aquellos:

- 1.- Deberá contener la firma autógrafa del funcionario adscrito a la autoridad competente que emitió el documento;
- 2.- Deberá contener el sello que identifique a la autoridad competente;
- 3.- Deberá contener la firma del acreditado;
- 4.- La fotografía de frente y de perfil del funcionario acreditado, y;
- 5.- La vigencia por la cual se expide de dicho documento.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DÉCIMA PRIMERA. El sustento de la resolución emitida por la autoridad hacendaria que imponga alguna sanción al contribuyente auditado por el incumplimiento a las disposiciones fiscales, se encuentra en la debida circunstanciación de los hechos u omisiones y circunstancias de carácter concreto de los que el visitador tenga conocimiento en la practica de la auditoria, además de garantizar en favor del contribuyente la garantía de seguridad jurídica y legalidad, por lo cual, dichos funcionarios fiscales deberán circunstanciar desde el momento en el que notifiquen la orden de visita domiciliaria, los hechos u omisiones y circunstancias de carácter concreto que en cada acta parcial levantada tengan conocimiento, los cuales deberán ser incorporados de inmediato, con lo cual se asegurará que lo asentado en ellas corresponde efectivamente a la realidad observada.

DÉCIMA SEGUNDA. Por lo anterior expuesto, concluyo con la plena convicción de que la visita domiciliaria como facultad de comprobación fiscal atribuida constitucionalmente a la autoridad administrativa y por lo tanto un procedimiento de control y fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de determinado contribuyente, constituye solo un instrumento nacido a la luz de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual no tiene por que distorsionarse y convertirse en un instrumento utilizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para infundar en el universo de contribuyentes un posible "terrorismo fiscal".

BIBLIOGRAFÍA

Arellano García, Carlos, ***Practica Forense, Civil y Familiar***, Editorial Porrúa, Vigésima Quinta Edición, México, 2001.

Arriaga Mayés, Eugenio, ***La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario***, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 5, Extraordinario, México, 1971.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, ***Derecho Fiscal***, Editorial Themis, Primera reimpresión a la décima quinta impresión, agosto del 2000, Colección de Textos Jurídicos, México, 2000.

Barrere, Alain, ***Economía Financiera***, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1969, Tomo I.

Becerra Bautista, José, ***El Proceso Civil en México***, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, 1980.

Bejarano Sánchez, Manuel, ***Obligaciones Civiles***, Editorial Harla, Colección de Textos Jurídicos, Tercera Edición, México, 1984.

Beteta, Ramón, ***Tres años de Política Hacendaria 1947-1949***, Primera Edición, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1951.

Briseño Sierra, Humberto, ***Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federal y Distrital Mexicanos***, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1990.

Carrasco Iriarte, Hugo, ***Lecciones de Práctica Contenciosa en materia Fiscal***, Editorial Themis, Segunda Edición, México, 1990.

Carrillo Flores, Antonio, ***Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional***, Primera Edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1987.

Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela, **Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal**, Editorial Themis, Colección de Ensayos Jurídicos, Segunda Edición, México, 1997.

Cruz Morales, Carlos, **Los artículos 14 y 16 Constitucionales**, Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición, México, 1990.

Cruz Robles, José Alfredo, **Hacienda Pública y Potestad Tributaria Municipal**, Volumen XIV, Primera Edición, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1990.

Delgadillo Gutiérrez, Humberto, **Principios de Derecho Tributario**, Segunda Edición, PAC, México, 1986.

Engels, Federico, **El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado**, en relación con las investigaciones de L.H. Morgan, Moscú, Editoriales Lenguas Extranjeras, Cuarta Edición.

Ferreiro Lapatza, José Juan, **Curso de Derecho Financiero Español**, Editorial Marcial Pons, Primera Edición, Madrid, 1962.

Flores Zavala, Ernesto, **Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas**, Editorial Porrúa, Segunda Edición, Volumen 1, México 1969.

Garza, Sergio Francisco, **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa, Décimo Octava Edición, México, 2000.

Giuliani Fonrouge, Carlos, **Derecho Financiero**, 2 Volúmenes, Editorial De Palma, Buenos Aires, Cuarta Edición, 1990.

Jarach, Dino, **El Hecho Imponible**, Editorial Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, Argentina, 1957.

Jarach, Dino, **Curso Superior de Derecho Tributario**, Editorial "Cima", Liceo Profesional, Segunda Edición, Buenos Aires, 1969.

Jiménez González, Antonio, **Lecciones de Derecho Tributario**, Editorial Ecafsa, Primera Reimpresión, México, 1999.

Lobato Macías, Jacinto, **Las Fuentes de los Ingresos Públicos y su Clasificación**, Editorial Bay, Primera Edición, México, 1972.

Lomeli Cerezo, Margarita, **El Poder Sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal**, Editorial Continental, S.A., Primera Edición, México, 1961.

Margain Manautou, Emilio, **Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano**, Editorial Porrúa, Décima Edición, México, 1991.

Margain Manautou, Emilio, **Las Facultades de Comprobación Fiscal**, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1999.

Martínez Bahena, José Luis, **Comentarios y Análisis de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal**, Editorial Sista, Primera Edición, México, 2000.

Martínez Pisón Caverro, José, **El Derecho a la Intimidad en la Jurisprudencia Constitucional**, Editorial Civitas, Madrid, España, 1993.

Moreno, Daniel, **Derecho Constitucional Mexicano**, Editorial Pax, Quinta Edición, México, 1979.

Pallares, Eduardo, **Diccionario de Derecho Procesal Civil**, Editorial Porrúa, S.A., Primera Edición, segunda reimpresión, México, 1981.

Peniche López, Edgardo, ***Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil***, Editorial Porrúa, Decimoséptima Edición, México, 1983.

Pérez de Ayala, José Luis, ***La Potestad de Imposición y Relación Tributaria***, Documentos del Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires.

Porras y López, Armando, ***Derecho Fiscal, Aspecto Jurídico-Contable***, Editorial Textos Universitarios, Primera Edición, México, 1967.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, ***Derecho Tributario Mexicano***, Editorial Trillas, Tercera Edición, México, 1977.

Rojina Villegas, Rafael, ***Derecho Civil Mexicano***, Obligaciones, Volumen I, Tomo V, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México, 1976.

Sainz de Bujanda, Fernando, ***Notas de Derecho Financiero***, Tomo I, Volumen II, Madrid, 1976.

Smith, Adam, ***La Causa de la Riqueza de las Naciones***, Traducción Española, Aguilar, Madrid, 1956.

Vallarta Ignacio, L., ***Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económica Coactiva***, Imprenta de Gobierno en Palacio, México, 1984.

Villegas, Hector, ***Curso de Finanzas; Derecho Financiero y Tributario***, Editorial de Palma, Quinta Edición, Ampliada y Actualizada, Buenos Aires.

Yudkin, León, ***Estructura Jurídica para la Eficaz Administración del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Internacional Tax Program Harvard Law School***, Cambridge, Massachussets. Versión Española del Programa de Tributación para la OEA., Madrid, España, 1973.

HEMEROGRAFÍA

Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, "Defensa Fiscal", Número 18, Año 3, Abril del 2000.

Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, "Defensa Fiscal", Número 20, Año 3, Junio del 2000.

Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, "Defensa Fiscal", Número 21, Año 3, Julio del 2000.

Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, "Defensa Fiscal", Número 39, Año 4, Enero del 2002.

Nuevo Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable, Revista editada por la Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, Año 15, Segunda Quincena de Junio del 2001.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, 123ª edición, México, 2002.

Código Civil Federal, Editorial Sista, edición que contiene las disposiciones hasta febrero del 2002.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, "Fisco Agenda, Compendio de Leyes Fiscales Federales y su Reglamento", Vigésima Sexta Edición, Enero del 2002, Editorial ISEF.

Ley de Comercio Exterior y su Reglamento, Edición que contiene las disposiciones hasta abril del 2001, Editorial Sista.

Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de Diciembre de 1999, por el Servicio de Administración Tributaria.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ediciones Luciana, Sexta Edición, junio del 2001.