



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"ANALISIS DEL ASEGURAMIENTO DE LA
CONTABILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTICULO
44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"

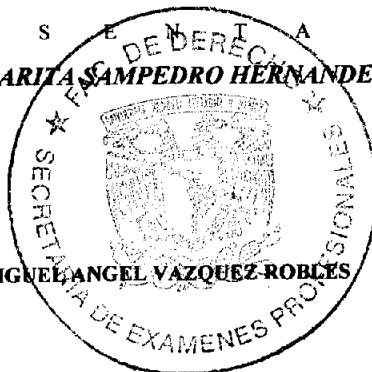
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

REYNA MARGARITA SAMPEDRO HERNANDEZ



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



17349956



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.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCRELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

Cd. Universitaria, D.F., 26 de mayo de 2005.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **SAMPEDRO HERNÁNDEZ REYNA MARGARITA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ANÁLISIS DEL ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.


LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA GENERAL
MAY 26 2005

Con agradecimiento, a mi madre, Brígida Hernández Aguilar, quien con su apoyo y confianza, me dio la oportunidad de corresponderle con este gran esfuerzo.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo responsable.
NOMBRE: Beuna Nacanta Sampedro Hernández
FECHA: 21-XI-05
FIRMA: [Firma]

A la memoria de mi padre, Isidro Sampedro García, aficionado lector del Derecho, que hizo siempre de un libro su mejor amigo.

A mi hermana, Catalina Sampedro Hernández, quien ha sido el mejor ejemplo de solidez y responsabilidad en la familia.

Con amor a Juan Pablo, esencia de mi existencia y motivo de mis logros.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, institución educativa que me forjo como profesionista y a la que nunca terminaré de agradecer el honor de pertenecer a tan excelente comunidad.

A Dios, por dejarme ser y estar.

Agradezco profundamente a mi asesor el Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles, su colaboración y profesionalidad en la elaboración del presente trabajo.

ANÁLISIS DEL ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CAPITULO PRIMERO. VISITAS DOMICILIARIAS.

1. CONCEPTO.....	1
2. FORMALIDADES DE LA VISITAS DOMICILIARIAS.....	5
3. OBJETO DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	16
4. INICIO DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	20
5. DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.....	23
6. CONCEPTO DE ASEGURAMIENTO.....	30
7. OBJETO DEL ASEGURAMIENTO.....	31
8. ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD.....	33
9. FORMAS DE ASEGURAMIENTO.....	34

CAPITULO SEGUNDO. DE LA CONTABILIDAD.

1. CONCEPTO.....	37
2. PERSONAS OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD.....	38
3. COMO SE INTEGRA LA CONTABILIDAD.....	46
4. REGLAS CONFORME A LAS CUALES SE LLEVARÁ LA CONTABILIDAD	49
5. EXHIBICIÓN DE LA CONTABILIDAD.....	51
6. VERIFICACIÓN DE BIENES Y MERCANCÍAS.....	54

CAPITULO TERCERO. FACULTADES DE LOS VISITADORES.

1. NOMBRAMIENTO DE LOS VISITADORES.....	57
2. FACULTADES DE LOS VISITADORES PARA PRACTICAR EL ASEGURAMIENTO.....	61
2.1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	63
2.2. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	64
2.3. REGLAMENTO DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	65
3. LOS VISITADORES COMO AUTORIDADES FISCALES.....	67

**CAPITULO CUARTO. ANALISIS DEL ASEGURAMIENTO DE LA
CONTABILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACIÓN.**

1. ARTICULO 44. FRACCIÓN II. PARRAFO TERCERO Y CUARTO..	78
2. CAUSALES DEL ASEGURAMIENTO.....	83
3. IMPOSIBILIDAD PARA PRACTICAR EL ASEGURAMIENTO.....	88
4. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO.....	90

CONCLUSIONES.....	95
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.....	99
--------------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

El tema de la presente tesis guarda íntima relación con la visita domiciliaria, debido a que el aseguramiento de la contabilidad forma parte de una serie de actos que los visitadores pueden realizar antes de dicho procedimiento de comprobación. El motivo del desarrollo de este trabajo consiste en analizar una figura que si bien ya sido objeto de diversas opiniones e interpretaciones por los estudiosos del derecho y nuestros tribunales, es un tema que no está agotado y por lo tanto merece nuestra atención y estudio, de tal manera que se determinará el contenido y efectos jurídicos que se desprenden del aseguramiento de la contabilidad establecido en el artículo 44, fracción II, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

El análisis que se hace del aseguramiento de la contabilidad va encaminado a tres aspectos básicos: el momento en que se efectúa, la calidad del personal que lo practica y el uso de la facultad discrecional de los visitadores en dicha diligencia. En este sentido, el planteamiento de nuestras propuestas es en beneficio del contribuyente que ha sufrido los agresiones de las autoridades fiscales en uso de procedimientos viciados y violatorios de las garantías del gobernado.

El estudio de las visitas domiciliarias forma parte preponderante del capítulo I. Además de algunos conceptos básicos que se abordan de manera general para la mejor comprensión de nuestro tema de tesis.

El capítulo 2 se refiere a la contabilidad por exigencia de nuestro tema. se menciona a las personas que deben llevarla y se examina la forma en que se integra. asimismo se hace referencia a las reglas conforme a las cuales se llevará la contabilidad y a la obligación de exhibirla.

Las facultades de los visitadores se exponen en el capítulo 3. es importante mencionar que en este capítulo se desarrolla una parte fundamental de la tesis. de tal forma que se hace un estudio de los distintos ordenamientos que deberían contemplar las facultades de los visitadores y también se discierne sobre su carácter de autoridad.

Finalmente. en el capítulo 4 se realiza el análisis del aseguramiento de la contabilidad establecido en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación. se determinan la causales de procedencia del aseguramiento. se reflexiona sobre la imposibilidad de practicar el aseguramiento y se expone la inconstitucionalidad del mismo.

CAPÍTULO I

VISITAS DOMICILIARIAS.

I. CONCEPTO

De entre las distintas facultades que tiene la autoridad fiscal conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la facultad de practicar visitas domiciliarias es la que busca la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros, quienes exhibirán en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, los libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones impuestas.

Sobre el concepto de visita domiciliaria, Raúl Rodríguez Lobato nos dice que: "La visita domiciliaria de auditoria es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales"¹.

Señala Sara Gómez Valle que las visitas domiciliarias "son el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal real de las personas o empresas y poder determinar así el impuesto a su cargo: son útiles

¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª. Edición, Editorial Harla, México, Pág. 87.

también para comprobar si los causantes están cumpliendo con las disposiciones legales y para cubrir o comprobar la infracción de las mismas”.²

Apunta Sergio Francisco de la Garza que las visitas domiciliarias “se consideran como el medio de fiscalización por excelencia. Las cuales, revisten dos modalidades: A) Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad: B) Las de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior”.³

Escribe Roberto Álvarez A., que “siendo la visita domiciliaria el mejor medio de fiscalización de que disponemos, su utilización, en función de que nuestros recursos materiales y humanos son relativamente limitados en relación al universo de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos, si el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento deben prevalecer criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificador que debe surtir una visita domiciliaria, hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas de un mismo giro y las que están relacionadas en calidad de proveedor y cliente, principalmente”.⁴

² GOMEZ VALLE, Sara, Legislación Fiscal, 8ª. Edición, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V. México, 1993, Pág. 89.

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Decimasexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1990, Pág. 734.

⁴ ALVAREZ A., Roberto, La Función de Fiscalización, SHCP, 1980, Pág.123.

En opinión de Rogelio Martínez Vera, la fiscalización o inspección de tributos se podría concepcionar de la siguiente manera: "Es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio del cual, se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes".⁵

Constitucionalmente el artículo 16 ordena expresamente que "la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Por lo que respecta a las formalidades que se exigen para los cateos, el artículo 61 del Código Federal de Procedimientos Penales establece que: "Cuando en la averiguación previa el Ministerio Público estime necesaria la práctica de un cateo, acudirá a la autoridad judicial competente, o si no lo hubiere al del orden común, a solicitar por escrito la diligencia, expresando su objeto y necesidad, así como la ubicación del lugar a inspeccionar y persona o personas que han de localizarse o de aprehenderse, y los objetos que se buscan o han de asegurarse a lo que únicamente debe limitarse la diligencia.

Al concluir el cateo se levantará acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad judicial que practique la diligencia."

⁵ MARTÍNEZ VERA, Rogelio. La Fiscalización de Impuestos Federales, Monterrey N.L., 1981, Pág. 5.

De lo anterior se desprende que para que las autoridades fiscales practiquen una visita domiciliaria tienen que cumplir con los requisitos de los cateos y éstos requisitos son los siguientes:

1. Debe existir una orden escrita.
2. La orden debe ser emitida por autoridad competente.
3. La orden debe expresar el objeto.
4. Debe expresar la ubicación del lugar a inspeccionar.
5. Debe expresar el nombre de la persona o personas que han de localizarse.
6. También han de expresarse los objetos que se buscan o han de asegurarse.
7. Además, se debe levantar acta circunstanciada en presencia de dos testigos.

Desde luego, las visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, constituyen una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio, y en este caso "la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante a saber: el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones en la que está interesada directamente la colectividad, ya que afectan o pueden afectar su existencia misma.

Así, por lo que se refiere al debido acatamiento de las disposiciones fiscales, se comprende fácilmente que el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos sería francamente imposible si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el concreto surgimiento de la obligación tributaria y el

cumplimiento oportuno y exacto de las prestaciones pecuniarias correspondientes. ya que de lo contrario se dejaría prácticamente en manos de los particulares afectados por dicha obligación la determinación de su existencia y el monto de lo que quisieran pagar, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden constitucional".⁶

Las visitas domiciliarias son de gran importancia, por ello además de los requisitos mínimos que constitucionalmente se exigen, tienen que cumplirse los demás requisitos que al efecto señalen las leyes respectivas. el Código Fiscal de la Federación regula la figura de la visita domiciliaria del artículo 43 al artículo 47 y para su estudio dedicamos el siguiente apartado.

2. FORMALIDADES DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

Con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación, establecen las formalidades para la práctica de una visita de carácter fiscal. Desde luego para su mejor comprensión la doctrina los ha dividido en requisitos esenciales y formales:

Requisitos esenciales.

- a. "Exista un mandamiento. Por mandamiento debe entenderse una orden, un mandato u acto de molestia, relacionado con la visita a desahogarse. Sin la entrega de la

⁶ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela, La Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, 1ª. Edición, Editorial Themis, México, 1994. Pág. 3.

orden. el visitado puede negar el acceso a los visitantes o bien admitirlos, pero toda su labor está viciada.

- b. Conste por escrito. En otras palabras que el mandamiento verbal no es suficiente para que el o los visitantes que se ostenten como auditores o inspectores, con credenciales u oficios o constancias de identificación de determinada dependencia, se les permita el acceso a las instalaciones de una empresa o actividad.

Que conste por escrito significa que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita.

- c. Esté emitida por autoridad competente. Por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo. Si la facultad o facultades se la otorga una ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla(s), porque estaría excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados.

Es por ello que quien emite un acto de molestia debe citar en él los ordenamientos y preceptos que le confieren las facultades que está ejerciendo, con el fin de que el afectado pueda cerciorarse de que la competencia que se atribuye la autoridad en efecto la tiene conferida.

Por autoridad ésta debe de ser administrativa y no judicial como lo han sostenido los penalistas en los juicios de consignación por defraudación fiscal. al alegar que el mandamiento de visita domiciliaria debe ser expedido. al igual que la orden de cateo. por una autoridad judicial. lo cual es erróneo ya que la practica de visitas domiciliarias para efectos fiscales sólo debe sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos. olvidando que el concepto de autoridad varía según se desahogue una orden de cateo o una orden administrativa. pues no es un requisito de formalidad. sino un requisito esencial.

- d. Efectuarse la visita en el domicilio fiscal. Salvo en tratándose de las visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales. las visitas domiciliarias deberán iniciarse en el domicilio fiscal. como lo señala el artículo 44. fracción III del Código Fiscal de la Federación. aun cuando se haya autorizado llevar la contabilidad en otro domicilio. Levantada el acta de inicio de la visita en el domicilio fiscal. pueden entonces trasladarse los visitantes al lugar en donde se lleva la contabilidad del visitado.

El citado artículo 44. en sus fracciones I y II parecen indicar que la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden y esto es correcto cuando el visitado tiene señalado como domicilio fiscal donde se encuentra la matriz. pudiendo los visitantes no sólo desarrollar su

labor en ese lugar, sino también en las sucursales o agencias que tenga el contribuyente y ello deberá indicarlo la orden de visita o bien expedirse órdenes adicionales señalando los demás lugares en donde se localicen los establecimientos que dependen de la matriz.

Iniciar una visita en un domicilio que no es el fiscal origina que todo lo que se actúe por los visitantes a partir del acta de inicio resulte ilegal.

- e. Consignar el nombre del visitado. Al decir el artículo 16 constitucional que "Nadie puede ser molestado..." significa que debe precisarse el nombre a quien va dirigido el acto de molestia, lo cual recogen los artículos 38, fracción IV y 43 fracción I del Código Fiscal de la Federación al establecer, respectivamente, que los actos administrativos que se deban notificar, como lo es una orden de visita, deberán ostentar el nombre de la persona a quien vaya dirigido y el domicilio de éste.

Las consecuencias de que una orden de visita no vaya dirigida por la autoridad competente a nombre del visitado, dan origen a una sentencia de nulidad lisa y llana.

- f. Esté fundada y motivada. Toda orden de visita, como acto de molestia que es, debe de estar fundada y motivada, lo cual significa que ella debe contener no sólo los preceptos que apoyan su expedición sino también las razones o motivos que tenga la autoridad administrativa para dirigirla

a determinada persona, física o moral, a efecto de que ésta esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que, de lo contrario, como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia, se infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola la garantía que establece el precepto 16 constitucional. Se considera que el acto de molestia, concretizado en la orden de visita, debe de consignar el porqué de él, las razones que orillan a su emisión, no debiendo ser un machote para todas las personas o empresas que se regulan por la misma ley o reglamento autónomo.

- g. Contenga firma autógrafa. Es raro encontrar una orden de visita que no contenga firma autógrafa de la autoridad que la expidió; ya que de contener un facsímil como firma no satisface el requisito previsto en los artículos 16 constitucional y 38, fracción I del Código Fiscal de la Federación.
- h. Precise el objeto. Si el octavo párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal claramente señala que la orden de cateo debe de precisar su objeto: el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, así también la orden de visita debe indicar su objeto, que contribuciones serán revisadas o qué obligaciones, de manera particular, deben de ser verificadas para comprobar si se han acatado

ciertas disposiciones del CFF, al indicar: "III: estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto y propósito de que se trate." Pero cuando el objeto de la orden de visita es genérica, que se verifique el cumplimiento de las obligaciones que impone la Ley Federal del Trabajo o la Ley General de Salud, sin especificar qué obligaciones de estos ordenamientos deben de revisarse se duda de su legalidad, ya que es imprecisa o no da elementos al particular para conocer e impugnar el objeto de la visita.

- i. Señale el periodo sujeto a revisión. La orden de visita debe precisar el periodo a revisarse: del 1º de enero al 31 de diciembre de 1995; de 1º. De enero de 1994 al 31 de diciembre de 1995; del 1º de enero de 1995 al 30 de junio de 1996. El periodo máximo para contribuyentes que no presenten sus estados financieros dictaminados para efectos fiscales, comprende los últimos cinco ejercicios declarados. Tratándose de contribuyentes que presentan dictamen, a partir de abril o mayo de 1999, según el contribuyente, serán los últimos cinco ejercicios declarados.

Si el visitado, al momento de la entrega de la orden de visita no ha presentado su solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes: no lleva contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal – de cinco años-: así como por los ejercicios en que

no presente alguna declaración, estando obligado a presentarla, el periodo a revisarse puede ser mayor a los cinco años. En los dos primeros casos el plazo puede abarcar hasta diez años y en el tercero, ese plazo se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio --ver primer párrafo después de la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

- j. Consigne los nombres de los visitadores. La orden debe dar a conocer el nombre de la persona o personas que deban desahogar la orden de visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente, la sustitución o aumento de los visitadores se deberá notificar al visitado, levantándose el acta mediante la cual deberán identificarse plenamente.

Esto es frecuente que se presente durante el desahogo de una visita domiciliaria, sobre todo cuando ella tiene una duración mayor a la prevista, o bien por reubicación del personal designado inicialmente, o bien por renuncia de alguno de los visitadores.

- k. Exhibición de la contabilidad y papeles en domicilio fiscal. Al otorgar este derecho a la autoridad: exigir la exhibición de la contabilidad y papeles indispensables e imponerle una obligación en domicilio fiscal, la

Constitución faculta a la autoridad fiscal para que el contribuyente le presente todo lo que conforma su contabilidad y papeles que acreditan lo en ella asentado. Ante el avance de la técnica, que ha influido extraordinariamente en la contabilidad, tenemos que hoy en día hay contribuyentes que llevan la contabilidad tradicional: libros en los que se asienta la constitución de la persona moral y actas de asamblea; el Libro Diario; el Libro Mayor; el libro de Inventarios; Libros Auxiliares, etc., o los hay, por su importancia o extensión de sus operaciones, que su contabilidad se constituye con equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados, cuyos asientos deben de estar respaldados con los papeles indispensables que son aquellos que amparan sus adquisiciones de activo fijo o de circulante y gastos que deben de satisfacer los requisitos legales correspondientes. Pero la revisión de la contabilidad y papeles indispensables debe efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente o en el lugar autorizado para llevarse.

1. Sujetándose a las leyes respectivas. Por sujetarse a las leyes respectivas debemos de entender si la facultad de comprobación que la autoridad fiscal ejerce la tiene otorgada: requisitos que debe satisfacer la orden de visita; cómo debe iniciarse la visita domiciliaria ordenada; aumento o sustitución de visitadores; sustitución de testigos: acceso de los visitadores al o a los

establecimientos del visitado: reglas a seguirse para el desahogo de la orden de visita domiciliaria: las compulsas: derecho a la conclusión anticipada de la visita: plazos para la presentación de informes, datos o documentación que soliciten los visitadores: formalidades para el levantamiento de las actas: etc.

Requisitos formales

1. - Levantarse acta circunstanciada. Al iniciarse el desahogo de una orden de cateo toda labor que se realice por el designado para llevarla a cabo, se debe concretizar en un acta que describa dicha labor desde su inicio hasta su conclusión. Salvo verdaderas excepciones, una orden de cateo puede desarrollarse en minutos u horas, sin exceder de veinticuatro horas.

Pero la visita domiciliaria en materia administrativa generalmente se desarrolla en un día y en ocasiones puede llevar más tiempo, pero una visita en materia fiscal puede llevarse más de un año. Al concluirse el desahogo de la visita domiciliaria debe de levantarse un acta circunstanciada, entendiéndose por acta que ésta contenga una relación por escrito de lo sucedido o acontecido, y por circunstanciada que se redacte con toda exactitud, precisión, sin omitir nada de lo que se observó durante el desarrollo de ella.

Por lo tanto, los hechos consignados en las actas pueden ser tomados como fundamentos o motivos de una resolución, pues los hechos descritos por los visitadores en las actas, así sea la final, pueden dar lugar a que ellas se tomen como una resolución, cuando contengan una especie de liquidación de contribuciones omitidas, pues en ocasiones no sólo se asienta en ellas lo que los visitadores observaron durante su labor, sino también la opinión de ellos, aun cuando en ocasiones quieren intimidar al contribuyente con cuentas que no ha hecho suyas la autoridad competente.

2. - En presencia de dos testigos. El acta o actas que levanten los visitadores durante el desarrollo de su labor debe ser en presencia de dos testigos designados por el visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

El testigo, según el Diccionario de la Real Academia Española, es la persona que da testimonio de una cosa o lo atestigua: persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa. Atestiguar es declarar y afirmar como testigo alguna cosa. Afirmar es asegurar o dar por cierta una cosa.

El papel de los testigos aún no se ha valorado debidamente ya que siempre se les ha visto como quienes deben intervenir en un acta que se levante, para dar cumplimiento a un requisito constitucional y nada más, pero si ellos no

adquieren conocimiento de la labor que desarrollan los visitadores ni pueden afirmar o asegurar como cierto lo que se asienta en la última acta parcial, al no ser informados por los visitadores de la labor que están desarrollando, así les pregunten los testigos. Su papel, hasta hoy, ha sido meramente simbólico y nada más lo cual no tuvo en mente el constituyente.

3.- Por la autoridad que practique la diligencia. El desahogo de la visita domiciliaria debe ser practicada o realizada por quien sea autoridad.

El decirnos el undécimo párrafo del artículo 16 constitucional que “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias... sujetándose... a las formalidades prescritas para los cateos” y el octavo párrafo de dicho numeral nos dice que “En toda orden de cateo... se expresará el lugar que ha de inspeccionarse... levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada... por la autoridad que practique la diligencia”, tenemos que el personal que desahogue o practique una visita domiciliaria tiene que tener la calidad de autoridad.”⁷

⁷ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Facultades de comprobación fiscal. 2ª edición. Ed. Porrúa, México 2001. Págs.17-73.

3. OBJETO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

El objeto de la visita domiciliaria, es un requisito constitucional y legal que tiene que determinarse necesariamente, pues "es imprescindible que en la orden de visita se precise de manera clara y por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden cerciorarse, pues ello permite que la persona visitada conozca en forma plena las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita".⁸

En este orden de ideas, si en la orden de visita, se indica para qué efectos se considera necesario practicar una auditoria a un contribuyente éste señalamiento constituye, el objeto de la visita.

El objeto de la visita domiciliaria ciertamente consiste en "cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas por determinadas situaciones, es decir, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, será responsable de contribuir cuando se encuadre en lo establecido en la norma jurídica concreta, tal y como lo señala el párrafo inicial del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...". esto es, que la obligación de contribuir estará determinada por la actividad que se realice y de acuerdo con ésta se establecerá el gravamen".⁹

⁸ REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, Abril 2001. - No.4, Pág. 79

⁹ PATIÑO ESCOBEDO, Susana. Análisis de las visitas domiciliarias previstas en el Código Fiscal de la Federación. Tesis. UNAM. Seminario de Derecho Fiscal. México. 1988.

“Evidentemente que la razón por la cual la autoridad debe expresar en el cuerpo de la orden de visita, el objeto o propósito que con el acto de molestia se persigue, obedece a que la ley así se lo exige.

De esa manera las personas que resientan una afectación estarán en condición de contrastar las resoluciones y actuaciones de la autoridad frente a las prescripciones legales y determinar si aquellas se apegan o no a estas, o, si se genera un estado de incertidumbre jurídica por no precisarse las contribuciones a revisar y/o alcance de la revisión; circunstancias que colocarían al particular en posición de utilizar los medios legales de defensa que resulten aplicables”.¹⁰

Resulta lógico que la determinación del objeto de la visita domiciliaria satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional.

Ahora bien, respecto al objeto de la visita domiciliaria nuestro más alto tribunal en la Tesis 59/ 97 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dice:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.- Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: “VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS DEBE

¹⁰ GUTIERREZ, Pedro y PALOMERA AGUILAR, José Amador, Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria, Indetec, México, 1997, Pág. 92.

SATISFACER.- (Tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, Compilación de 1995) y "ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.- (Tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, Compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que se obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta

conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.- Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Diciembre de 1997, Tesis 2ª/J.59/97, P.333

Bajo esta perspectiva, el objeto de la orden de visita sólo puede ser determinado cuando se trate de contribuyentes registrados, no así cuando se trate de contribuyentes clandestinos, donde la orden puede ser genérica.

La determinación que se haga del objeto de la orden de visita es un requisito esencial que debe cumplirse, sin embargo, el criterio sustentando por nuestros tribunales demuestra que ante los derechos de los contribuyentes registrados o no, debe prevalecer la facultad del Ejecutivo para recaudar impuestos, la importancia de rendir cuentas al fisco supera cualquier posibilidad de regular las actividades de las autoridades fiscales a un marco legal y constitucional.

4. INICIO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, al presentarse los visitadores en el lugar donde deba practicarse la diligencia, la visita domiciliaria se inicia con la entrega de la orden al visitado o a su representante legal, acto seguido, deben identificarse los visitadores ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que proponga dos testigos.

Como puede observarse, el inicio de la visita domiciliaria se da con la entrega de la orden al visitado y consecuentemente los visitadores tienen que identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia y requerirla para que designen testigos.

De esta manera “la finalidad perseguida con la entrega de la orden es evidente: únicamente así puede el afectado conocer en forma íntegra y cabal, plena, el contenido del mandamiento y constatar si reúne o no los requisitos constitutivos de la privacidad de los particulares que son objeto de una inspección por parte de las autoridades fiscales, entre ellos, la existencia misma del mandamiento, su fundamentación y motivación, el destinatario del acto, la competencia de quien lo emite, las obligaciones de que se trate la verificación, los encargados de practicarla, etc., para que ellos estén en posibilidad razonable de alegar y probar en contra en ejercicio del elemental derecho de defensa, al que es correlativa la obligación de la autoridad de oír los argumentos del particular y recibir las pruebas que los apoyan, sino también la de proporcionarle todos los elementos adecuados al respecto, si se quiere que la garantía de audiencia sea realmente efectiva”.¹¹

“La visita iniciará válidamente con un tercero distinto del destinatario de la orden, cuando una vez que se ha dejado citatorio por parte de los visitadores exista incomparecencia del visitado o su representante. En este caso, se hará constar su identidad, razón de permanencia o estadía en el lugar o la naturaleza de la relación que guarda la persona con quien se entienda la visita con el destinatario de la misma, a fin de posibilitar al máximo a este último el conocimiento de los hechos u omisiones que se consignen por los visitadores en el acta que al efecto levanten, para consentirlos o impugnarlos en su caso...”¹²

¹¹ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela, La Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Op. Cit. Pág. 106.

¹² *Ibidem*, Pág. 112.

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.

Asimismo el artículo 44, fracción II, párrafo tercero y cuarto del Código Fiscal Federal, dispone que "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".

Como ya lo hemos dicho, 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 pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se está llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar ser testigos”.¹³

“Los visitadores deben identificarse precisamente al inicio de la visita, pues de lo contrario el acta es nula. Debe hacerse constar en el acta que se levante que se identificaron debidamente de tal manera que si en el acta no existe constancia alguna de tal sentido debe estimarse que no se cumplió con la formalidad exigida. Cuando unos visitadores son sustituidos por otros debe hacerse constar que los visitadores se identificaron lo que debe constar en un acta parcial que para el efecto se levante y no en el acta final de visita.

Los testigos deben ser los idóneos y ajenos a los hechos que se circunstancian en el acta por lo que tal asignación debe recaer en personas ajenas a quienes rinden declaración”.¹⁴

5. DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Una vez que se hayan cumplido los requisitos para el inicio de las visitas domiciliarias, se debe proceder al desarrollo de la misma conforme a las reglas del artículo 46 del CFF. Desde el punto de vista doctrinario, las reglas del desarrollo de la visita domiciliaria, son las siguientes:

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. Cit. Pág. 739.

¹⁴ Ibidem. Pág. 738

1. "La visita en el domicilio fiscal. El primer párrafo del artículo 46 nos dice: "La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas." lo que nos indica que el fisco no puede dirigir una orden de visita domiciliaria a una sucursal, agencia, bodegas propiedad del contribuyente, sino que debe dirigirla al domicilio fiscal de éste y enseguida trasladarse hacia los locales que se ubican fuera del domicilio fiscal. esto es, toda orden de visita domiciliaria debe dirigirse al domicilio fiscal e iniciarse en ésta y enseguida los visitadores pueden dirigirse a todos los establecimientos que tenga el visitado registrados a su nombre.

2. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta. La fracción I del artículo 46 establece: "de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido 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. Hay pues obligación de los visitadores de levantar acta parcial de toda visita en el domicilio fiscal, así sea diariamente.

3. Visita simultanea a dos o más lugares. La fracción II del artículo 46, establece: "Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar

actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 del CFF. Debe entenderse que para que la visita domiciliaria se realice simultáneamente en dos o más lugares, debe realizarse en días y horas diferentes cada una de ellas donde no coincidan los horarios de unas con otras o el mismo día pero en lapsos diferentes que no concuerden entre sí.

4. Aseguramiento de la contabilidad. La fracción II del artículo 46 señala: "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 inmuebles, archiveros u oficinas en 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 la contabilidad o correspondencia no relacionadas 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.

5. Actas parciales o complementarias. El primer párrafo de la fracción IV, establece: "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".

En este párrafo se hace alusión, en su primera parte, a dos clases de actas: parciales y complementarias.

Por actas parciales debemos entender que son aquellas que forman parte de toda la labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final, en las que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que van observando los visitantes, o la recepción de los datos informes o documentación solicitada al visitado, o el aumento o sustitución de visitantes, así como cuando hay cambio de autoridades fiscales que se hacen cargo de la continuación de

las visitas debido a novedades introducidas en la legislación aplicable.

Por acta complementaria se entiende que es aquella que viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en un acta parcial.

Generalmente los visitadores se concretan a levantar tres actas: la de inicio, la última acta parcial en la que asientan los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales y el acta final, con lo cual se viola lo dispuesto en la primera parte del párrafo que se examina, pues omiten levantar las actas parciales en que se asienten las irregularidades que se van observando y que pueden entrañar incumplimiento de obligaciones fiscales.

6. Operaciones con partes relacionadas. El cuarto párrafo de la fracción IV precisa: "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 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"...
7. Información confidencial respecto de operaciones comparables. El quinto párrafo de la fracción IV, en relación con lo anterior, expresa: "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 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 afecta la posición competitiva de dichos terceros...

8. Plazo para tener acceso a la información confidencial. El sexto párrafo de la fracción IV nos dice: "...los representantes autorizados tendrán acceso a 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 determine la situación fiscal del contribuyente que los designo..."
9. Plazo en que debe guardarse la confidencialidad de la información. El séptimo párrafo de la fracción IV establece: "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”.

10. Levantamiento de actas en las oficinas de la autoridad fiscal.

La fracción V del artículo 46 establece: “Cuando resulta 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.”

11. Cierre del acta final. La fracción VI del artículo 46 indica que

“si al 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 presentará, 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”:

Resulta totalmente importante la última acta parcial y el acta final sólo sirve para dar por concluido el desahogo de la orden de visita, pero en cuyo contenido no tiene injerencia alguna el visitado.

12. Cuando procede nueva orden de visita. El último párrafo del artículo 46, no dice que: “concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requiere nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.”¹⁵

6. CONCEPTO DE ASEGURAMIENTO.

Tomado del diccionario de la Lengua Española, asegurar es: “Dejar firme y seguro. Imposibilitar la huída o la defensa de alguien. Librar de cuidado o temor. Dejar seguro a alguien de la realidad o certeza de algo. Dar firmeza de una obligación a cumplir. Poner a cubierto una cosa de su pérdida, mediante indemnización, con sujeción a las condiciones pactadas.”

“El aseguramiento de la contabilidad, es una medida cautelar prevista para salvaguardar los objetivos de la visita domiciliaria.

¹⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Facultades de comprobación fiscal, Op. Cit. Págs.171-204.

Esta medida es más enérgica que la relación de elementos contables, y la podrán realizar los visitadores cuando al presentarse por primera ocasión al lugar donde deban practicar la diligencia, no encuentren a persona idónea a quién entregar la orden de visita y vislumbren peligro de que el contribuyente se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia".¹⁶

El aseguramiento es una figura que puede ser adoptada en diversas ramas del derecho con la intención de garantizar el cumplimiento de una obligación en beneficio de diversos intereses.

7. OBJETO DEL ASEGURAMIENTO.

La expresión Objeto en el Diccionario de la Lengua Española en una tercera acepción dice que es un "fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación".

El objeto entonces es el propósito, la intención, la causa, motivo o circunstancia o fin de una cosa.

El aseguramiento tiene como objeto primordial garantizar el cumplimiento de una obligación. Esto se logra cuando se libra de cuidado o temor algo, es decir, antes de que una cosa se altere o se destruya, pues si tal

¹⁶ GUTIERREZ, Pedro y PALOMERA AGUILAR, José Amador, Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria Op. Cit. Pág. 170.

alteración o destrucción ocurriesen, de nada serviría que se cumpla con una obligación que no corresponde a la realidad, pues, en este sentido dicho aseguramiento no tendría razón de ser.

La finalidad legal del aseguramiento de la contabilidad del visitado, es la de garantizar a los visitadores que podrán llevar a cabo la revisión de la contabilidad del visitado.

En relación al tema que estamos tratando, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación, señala que el aseguramiento de la contabilidad "...es una medida precautoria para lograr cabalmente el objetivo de la visita, consistente en la comprobación del cumplimiento, por parte del supuesto, de sus obligaciones fiscales..."¹⁷

Indudablemente, el objeto del aseguramiento de la contabilidad esta bien determinado si se quiere comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los visitados, pero, cuando se asegura la contabilidad antes de iniciar la visita domiciliaria el objeto que persigue el aseguramiento, es la preconstitución de la prueba a favor de la autoridad, facultad que se ejerce en todos los casos en que se juzguen convenientes - resguardar los intereses del Fisco.

Corroborar esta consideración la opinión que Rafael De Pina nos brinda en su Diccionario de Derecho al definir al aseguramiento de la prueba como "la practica de la prueba antes de la iniciación formal del proceso o durante el

¹⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 23, Noviembre de 1989, Pág. 46

desarrollo del mismo pero antes del momento señalado normalmente para llevarlo a efecto”.

Por otro lado, en lo que respecta al aseguramiento de bienes y mercancías, la finalidad consiste en “garantizar a los visitadores que estos bienes o mercancías que no están registrados en la contabilidad del visitado, no van a desaparecer, al menos sin dejar huella”¹⁸.

8. ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD.

El artículo 44, fracción II, tercer párrafo, regula el aseguramiento de la contabilidad del visitado y establece dos casos en los cuales procede dicho aseguramiento. El aseguramiento como ya lo hemos dicho en el punto que se refiere al objeto del aseguramiento, encuentra su razón de ser cuando existe la necesidad de garantizar el cumplimiento de una obligación por parte de los gobernados, de tal manera que este cumplimiento se verá reflejado en beneficio de los intereses del fisco.

El aseguramiento de la contabilidad puede darse antes del inicio de la visita domiciliaria, y así lo estableció el Tribunal Federal de Justicia Fiscal en el siguiente criterio:

DOCUMENTACION CONTABLE, SU ASEGURAMIENTO ES FACTIBLE ANTES DEL INICIO DE LA VISITA

¹⁸ PONCE RIVERA, Alex. Sugerencias Legales prácticas ante aseguramiento y secuestro de la contabilidad por parte de las autoridades fiscales. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1993, Pág.56.

DOMICILIARIA.- De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación, los visitadores, al entregar el citatorio dirigido al sujeto pasivo o su representante legal, pueden asegurar la contabilidad del visitado, siempre y cuando hagan constar también cualquiera de las dos condiciones propias para el aseguramiento: 1.- El peligro de que el visitado se ausente; ó 2.- La probabilidad de que el visitado pueda realizar maniobras para impedir el inicio de la visita o el desarrollo de ésta. Por lo anterior, los visitadores deben motivar y circunstanciar el aseguramiento de la documentación contable. De no cumplirse estas condiciones el aseguramiento será ilegal. Revista del Tribunal Fiscal Federal, Año VII, No. 75, Marzo 1994, Pág. 21.

El aseguramiento de la contabilidad puede realizarse antes de iniciar la visita domiciliaria, sin embargo, de llevarse a cabo en un momento en el cual todavía no se ha iniciado formalmente la visita domiciliaria, puede contrariar preceptos constitucionales.

9. FORMAS DE ASEGURAMIENTO

En el aseguramiento de la contabilidad establecido en el artículo 44, fracción II, párrafo tercero, no está prevista la forma por medio de la cual se pueda llevar a cabo el aseguramiento de la contabilidad, por ello en el capítulo tercero se comenta con mayor abundancia esta situación.

Las formas o medidas de aseguramiento a las que nos referiremos y que están previstas en la ley al momento de desarrollar la visita domiciliaria se encuentran en el artículo 46, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, su importancia o utilidad surge de la imposibilidad que tienen los visitantes de terminar en un día la práctica de una visita domiciliaria.

En este sentido, las dos formas, son las siguientes:

- I) Sellar o colocar marcas en la contabilidad, correspondencia, o en los muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren dichos documentos: y,
- II) Dejar los documentos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia.

Lógicamente, los sellos o marcas pueden ponerse directamente sobre los documentos asegurados, así como también en los muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren tales documentos.

Es importante tener presente que de acuerdo al artículo 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, es razonable no hacer los registros en la contabilidad en un lapso de 60 días después de que se realicen las actividades respectivas.

Los visitantes al momento de llevar a cabo cualquiera de los procedimientos de aseguramiento, tiene que formular un inventario previo, con la finalidad de evitar que se perjudique al particular visitado, al

desaparecer los visitadores posteriormente ciertos documentos que sí se aseguraron. lo que podrán hacer si no existe un inventario previo en el cual se consignen todos y cada uno de los documentos asegurados”¹⁹

¹⁹ PONCE RIVERA, Alex, Sugerencias Legales practicas ante aseguramiento y secuestro de la contabilidad por parte de las autoridades fiscales. Op. Cit. Pág.37.

CAPÍTULO II

DE LA CONTABILIDAD

1. CONCEPTO

Para analizar el aseguramiento de la contabilidad establecido en el artículo 44 del Código Fiscal Federal, es conveniente tener en cuenta que la contabilidad "se encuentra constituida por el registro de las operaciones económicas de una entidad pública o privada, con objeto de cuantificarlas e interpretarlas, permitiendo conocer los resultados operativos y la situación financiera a una fecha dada".²⁰

Señala expresamente Margáin Manautou que "por contabilidad debe entenderse los libros que la constituyan o el sistema de registro electrónico, o microfilm o discos ópticos o de cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".²¹

El diccionario de la Lengua Española define a la contabilidad como la: "Aptitud de las cosas para reducirse a cuenta o cálculo. Sistema de llevar la cuenta y razón de los hechos ocurridos en un negocio.

El artículo 33 del Código de Comercio establece la obligación de llevar un sistema de contabilidad adecuado para el comerciante. Por lo que de acuerdo

²⁰ DE LA CUEVA, Amuro, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999, Pág. 15.

²¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Facultades de comprobación fiscal, Op. Cit. Pág.165.

con el artículo 38 del mismo ordenamiento "El comerciante deberá conservar, debidamente archivados, los comprobantes originales de sus operaciones, de tal manera que puedan relacionarse con dichas operaciones y con el registro que de ellas se haga, y deberá conservarlos por un plazo mínimo de diez años.

De esta manera, la contabilidad es una técnica que se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Estos datos permiten conocer la situación financiera de la persona física o moral, con objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

"La contabilidad, entonces refleja las utilidades y pérdidas de una persona física y moral, los resultados de la gestión de determinado dirigente administrativo. En el caso de las personas morales la contabilidad refleja la fortaleza económica de la empresa, misma que sirve para que se le otorgue créditos: para el fisco la contabilidad sirve para gravar adecuadamente las utilidades y los ingresos de determinada persona física o moral".

2. PERSONAS OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD.

"De manera expresa son las leyes sustantivas las que imponen a los contribuyentes la obligación de llevar contabilidad, correspondiendo al Código Fiscal de la Federación regular lo que de manera general se debe considerar como tal.

A fin de precisar a quienes alcanza esta obligación, a continuación se efectúa un recorrido a través de la legislación sustantiva de los impuestos de mayor relevancia recaudatoria: sobre la renta, al valor agregado y especial sobre producción y servicios, para obtener una panorámica de la exigencia que en cada una se impone a los contribuyentes de llevar contabilidad.

2. Obligación de llevar contabilidad en el impuesto sobre la renta.

Siguiendo la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta, corresponde iniciar con el estudio de la obligación de llevar contabilidad de las personas morales para enseguida atender la relativa de las personas físicas. En este apartado, por contabilidad formal será considerada aquella que en los términos de la Ley del Impuesto se debe llevar de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la propia ley, ello por representar el concepto de contabilidad más amplio.

A-1 Personas Morales

a) Con obligación de llevar contabilidad formal

Las personas morales no contribuyentes tienen la obligación de llevar esta contabilidad. Artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Obligadas a llevar contabilidad simplificada

Primeramente, es necesario apuntar que por contabilidad simplificada el artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación considera que ésta comprende un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones.

Las siguientes personas morales tienen obligación de llevar contabilidad simplificada: las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades; las dedicadas exclusivamente a actividades pesqueras, las personas morales constituidas como empresas integradoras y las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte de carga o de pasajeros.

c) Que no tienen obligación de llevar contabilidad

Derivado del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales que presten servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, no tienen obligación de llevar contabilidad por estar exentas de pagar el impuesto:

También están exentas al pago del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al artículo 95 y 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las siguientes personas morales con fines no lucrativos:

- Sindicatos obreros y sus organismos agrupados: asociaciones patronales: cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras silvícolas, así como los organismos que las reúnan: colegios profesionales y los organismos que los agrupen, asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo: instituciones de asistencia o beneficencia: sociedades cooperativas de consumo: sociedades cooperativas de productores o de consumidores: sociedades mutualistas que no operen con terceros y que no realicen gastos para la adquisición de negocios tales como premios, comisiones y otros semejantes: escuelas: asociaciones o sociedades de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica: asociaciones o sociedades civiles sin fines de lucro que reciban donativos; administradoras de fondos o cajas de ahorro, asociaciones de padres de familia, sociedades autorales de gestión colectiva: asociaciones o sociedades civiles políticas, deportivas o religiosas; etc.
- En los términos del artículo 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no tienen obligación de llevar contabilidad para efectos de este impuesto, los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, la Federación, los Estados, los Municipios, las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación y los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de la Ley (De la Personas Morales).

d) Con obligación de llevar cuentas o registros específicos

- A las sociedades que la Ley del Impuesto sobre la Renta denomina controladoras, el artículo 72 las obliga a llevar los registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos o pagados por la sociedad controladora y las sociedades controladas, conforme a las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria. También tienen la obligación de llevar registros de las utilidades y pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas de la enajenación de acciones; registros de las utilidades y las pérdidas obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio; registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal a que se refiere el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, etc.
- A las sociedades controladas la ley en su Artículo 76 las obliga a llevar un registro de utilidades fiscales netas que se integrará con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio.

Respecto a los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, el artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre la Renta les establece la obligación de llevar contabilidad y registros por esos establecimientos. Esos registros los podrán efectuar en idioma y moneda del país extranjero donde se encuentren si se cumplen las condiciones de traducción y conversión ahí impuestas.

En los términos del artículo 82-II en relación con el primer párrafo del artículo 79 ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes del régimen simplificado de las personas morales llevarán un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes. En el caso de las liquidaciones que se emitan en los términos del penúltimo párrafo del artículo 83 de dicha Ley, este registro se hará en forma global.

Por último en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se exige que las personas morales lleven una cuenta de utilidad fiscal neta, la que se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes. El saldo de la cuenta se actualizará al último mes de cada ejercicio y cuando se distribuyan o perciban los dividendos o utilidades.

A-2 Personas Físicas

a) Con obligación de llevar contabilidad formal

Esta obligación la impone el artículo 133 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes que obtengan ingresos honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; sin embargo, dichas personas podrán optar por cumplir la

obligación llevando la contabilidad simplificada, conforme se establece en el artículo 102 del Reglamento de la Ley.

En igual situación a la señalada en el párrafo anterior se encuentran las personas que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, el artículo 145 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta les obliga a llevar contabilidad formal, mientras que el artículo 111 reglamentario les concede la opción de llevar contabilidad simplificada.

b) Obligadas a llevar contabilidad simplificada

Deben llevarla los contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, que en principio se encuentren obligadas a llevar contabilidad formal, pero que, conforme al artículo 102 del Reglamento de la Ley, opten por cumplir la obligación llevando la contabilidad simplificada.

Igual sucede con las personas que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, que teniendo obligación de llevar contabilidad formal, hayan optado, conforme al artículo 111 del Reglamento de la Ley, por cumplir con la obligación llevando contabilidad simplificada.

También la Ley del Impuesto sobre la Renta ordena que los contribuyentes del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales deben llevar un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes y deudas, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su

Reglamento. Este último ordenamiento en su artículo 32-A equipara dicho registro a la contabilidad simplificada y establece los requisitos mínimos de que debe reunir.

c) Con obligación de llevar cuentas o registros específicos

Retenedores

Quienes entreguen diferencias con motivo del crédito al salario cuando hagan pagos como contraprestación de un servicio personal subordinado deben llevar los registros de dichos pagos donde se identifique individualmente a los contribuyentes a los que se realicen dichos pagos. Art. 118-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

B) Obligación de llevar contabilidad en el impuesto al valor agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 32 fracción I la obligación general aplicable a personas físicas y personas morales que deban pagar el impuesto, de llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación su Reglamento y el Reglamento de la propia Ley.

Como excepción a la regla general anterior, se les permite cumplir la obligación llevando sólo contabilidad simplificada a las personas físicas del régimen simplificado a las actividades empresariales, éstos por aplicación

supletoria del artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, puesto que en la ley sustantiva no existe disposición expresa.

C) Obligación de llevar contabilidad en el impuesto especial sobre producción y servicios

Los sujetos al pago de este impuesto tienen la obligación de llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en los términos establecidos por el artículo 19 fracción I de la propia Ley.

Además, conforme al último párrafo del artículo 4º-C de la Ley del impuesto sobre Producción y Servicios, las personas dedicadas a actividades agropecuarias o silvícolas para tener derecho a solicitar devolución del impuesto que se les hubiese trasladado en compras de diesel para consumo en maquinaria que utilizan en sus actividades, deberán llevar un registro de control de dicho consumo.

3. COMO SE INTEGRA LA CONTABILIDAD.

De acuerdo con el Art. 28. del Código Fiscal: la contabilidad "se integra por los sistemas y registros contables que toda persona de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales a que obliguen otras leyes, por

los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

“La contabilidad no siempre se integra por los mismos elementos, estos pueden variar entre los contribuyentes, dependiendo de: a) el sistema de registro adoptado; b) que la norma exija registros especiales adicionales; y c) que se otorgue la facilidad de cumplir la obligación en forma más sencilla.”²²

El reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 27 establece tres sistemas que los contribuyentes pueden usar indistintamente para llevar su contabilidad:

1. - REGISTRO MANUAL. Conforme al artículo 28 del mencionado reglamento, se deberán llevar libros diario, mayor y los que estén obligados a llevar por otras disposiciones fiscales.

“En este tipo de sistema, los libros han de estar encuadernados, empastados y foliados, debiendo ser presentados ante las autoridades recaudadoras (oficinas federales de Hacienda) para que, previamente a su utilización, sean sellados. Una vez que un libro esté terminado, se presentará junto con los nuevos para que también sean sellados.

²² GUTIERREZ Pedro y PALOMERA AGUILAR José Amador, Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria. Op. Cit. Pág. 275.

a) Contenido del libro mayor. En el libro mayor el contribuyente deberá anotar los nombres de las cuentas de contabilidad, su saldo al final del periodo del registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o crédito a cada cuenta en el periodo y el saldo final.

b) El libro diario. En el libro diario anotará de forma descriptiva las operaciones, actos o actividades que impliquen hechos generadores, siguiendo el orden cronológico en que vayan efectuándose, indicando el movimiento de cargo a crédito que corresponda a cada operación.

2. - REGISTRO CONTABLE MECANIZADO. Cuando el contribuyente adopte sistemas de registro contable mecanizado, las fojas destinadas a formas, los libros diario y/o mayor deben encuadernarse, empastarse y foliarse consecutivamente. La encuadernación se puede efectuar dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, debiéndose presentar los libros para su sellado y control de folios ante la autoridad recaudadora correspondiente, a más tardar a la fecha en que deba presentarse la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. Además, dichos libros deberán contener el nombre, el domicilio fiscal y la clave de Registro Federal de Contribuyentes. Cabe destacar que en este caso las fojas que formarán el libro diario deben ser previamente presentadas para el sellado correspondiente.

3. - REGISTRO CONTABLE ELECTRÓNICO. Por primera vez se reconoce en la legislación fiscal federal (artículo 27 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación), la posibilidad de llevar registros contables electrónicos. En

el artículo 31 se señala que cuando se lleve este tipo de sistema, se deberá conservar como parte integrante de la contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema y los diagramas del mismo. Además, se deberá poner a disposición de las autoridades fiscales el equipo y los operadores, para que las auxilien cuando éstas ejerzan las facultades de comprobación. También en este caso, las fojas que hayan sido destinadas para integrar los libros diario y/o mayor deben presentarse ante la autoridad para ser selladas."²³

4. REGLAS CONFORME A LAS CUALES SE LLEVARÁ LA CONTABILIDAD.

“Dentro de los procedimientos de control de los contribuyentes aparecen las obligaciones de hacer, las cuales consisten en llevar contabilidad. Tal obligación está prevista en diversas leyes tributarias sustantivas, tales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. A su vez, en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación se establece que las personas que deben llevar contabilidad, de acuerdo con las distintas leyes fiscales, observarán las siguientes reglas:

1. Llevarán los sistemas y registros contables previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

²³ QUINTANA VAUJERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, 4ª edición, Ed. Trillas, México, 1999, Págs.221-222.

- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades correspondientes.
- III. Deberán llevar la contabilidad en su domicilio fiscal. En caso de que se pretenda efectuarla en lugar diverso, se estará a los requisitos establecidos en el reglamento de referencia.”²⁴

Por su parte el artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que la contabilidad como mínimo debe permitir:

- I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de forma tal que permitan determinar específicamente los distintos tributos, incluyendo las actividades exentas.
- II. Identificar las inversiones realizadas vinculándola con la documentación comprobatoria, para que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o, en caso de que se efectúe la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.
- III. Vincular cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
- IV. Elaborar los estados de posición financiera.
- V. Vincular los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.

²⁴ Ibidem. Pág. 221.

- VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos que se consideren necesarios.
- VII. Identificar los tributos que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las normas fiscales.
- VIII. Verificar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

5. EXHIBICIÓN DE LA CONTABILIDAD.

A partir de que se inicia la visita domiciliaria es obligatorio poner a disposición de la autoridad fiscal la contabilidad. Evidentemente la exhibición de la contabilidad es una obligación que se le impone al contribuyente en la práctica de una visita domiciliaria, sin embargo, deberá realizarse únicamente en el domicilio fiscal del visitado o en el lugar autorizado para llevarse. Asimismo el visitado presentará exclusivamente la contabilidad que se relacione con el objeto de la orden de visita.

Al respecto Margáin Manautou expresa "En el ámbito fiscal, la visita domiciliaria únicamente tiende a que el visitado exhiba, es decir, muestre al visitador los "libros y papeles" que sean indispensables, esto es, los rigurosamente necesarios, para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La debida observancia de esta obligación depende del buen conocimiento que muestren los visitadores respecto de los elementos que integran la contabilidad, los contribuyentes que tienen la obligación de llevarla, así como del lugar y los plazos en que deben conservarla.

La contabilidad debe ser muy precisa para que permita a los visitadores adquirir la seguridad de que los elementos puestos a su disposición son los que resultan esenciales para el examen a efectuar y que son todos los que el visitado debe aportar.

Los visitadores en ningún caso podrán recoger la contabilidad, pero cuando se dé alguna de las causales siguientes, previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, podrán obtener copia de la contabilidad, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por lo visitadores.

1. Si el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita administrativa se niega a recibir la orden.
2. Si existen sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, y deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
3. Si el contribuyente lleva dos o más sistemas de contabilidad con distintos contenidos, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
4. Si el contribuyente lleva dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

5. Si no se han presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.
6. Si los datos registrados en la contabilidad no coinciden o no se pueden conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan registrados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
7. Si se desprenden, alteran o destruyen parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
8. Si el visitado es emplazado a huelga o suspensión de labores, en tal caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
9. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

“En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad, porque el visitado se encuentra en cualquiera de los supuestos anteriormente mencionados, deberán levantar acta parcial con los requisitos que establece esto la visita domiciliaria, para continuar en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final.

Tal circunstancia no podrá ser aplicada por los visitadores, cuando obtengan copias de sólo parte de la contabilidad, caso en el que sólo se levantará acta parcial en la que se señalarán los documentos de los que obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado”²⁵

6. VERIFICACIÓN DE BIENES Y MERCANCIAS

Otra de las obligaciones de hacer que tienen a su cargo los visitados es la que consiste en “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.” Art. 45 del CFF.

“En buen número de ocasiones los visitadores al ir recorriendo el lugar o lugares en que desarrolla su actividad el contribuyente se encuentran con bienes o mercancías producidas en el extranjero o bien revisando documentación reparan que se está deduciendo el costo de adquisición de bienes de importación, por lo que procede a solicitar que se le proporcione la

²⁵ Ibidem. Pág. 228.

documentación que ampare la legal estancia en el país de la misma, por lo que proceden ellos a su aseguramiento dejando al visitado como depositario de ellos, o bien se encuentran con bienes o mercancías nacionales pero que no están registrados en la contabilidad.”²⁶

Esta obligación que corre a cargo de lo visitados tiene como objeto también el aseguramiento de dichos bienes o mercancías cuando hubo omisión en el cumplimiento de la obligación respectiva.

“A título enunciativo se citan algunas situaciones a las que los visitadores deben dirigir especial atención, relacionadas con la verificación de los bienes y mercancías:

1. Envases conteniendo bebidas alcohólicas a las que el contribuyente, debiendo hacerlo, no adhirió marbetes en los términos de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

No obstante, que alguien pudiera considerar que la obligación de adherir marbetes literalmente no tiene nada que ver con las obligaciones de manifestar o de obtener autorización para alguno de los actos o actividades supuestos en relación con bienes o mercancías, se estima que por el contrario, que se equipara cabalmente, ya que se aprecia claramente que el sentido de la norma está orientado precisamente a la persecución de ilícitos como el que se menciona.

²⁶ MARGAIN MANAU TOU, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, Op. Cit. Pág. 170.

2. Mercancías extranjeras introducidas al país omitiendo el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias respectivas, sin permiso de autoridad competente siendo necesario. de importación prohibida...

3. Vehículos extranjeros que se descubran fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación que acredite su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país."²⁷

²⁷ GUTIERREZ Pedro y PALOMERA AGUILAR José Amador, Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria. Op. Cit. Págs. 172-173.

CAPÍTULO III

FACULTADES DE LOS VISITADORES.

1. NOMBRAMIENTO DE LOS VISITADORES.

Según Emilio Margáin Manautou en su obra *Las Facultades de Comprobación Fiscal* “la designación de los visitadores deberá hacerla la autoridad competente, nombrándose casi siempre a más de dos aun cuando la orden de visita se desahogue por uno sólo de los autorizados.”²⁸

En efecto, los visitadores deben ser nombrados por la autoridad competente, es decir, por “aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo”²⁹; pero en este caso ¿quién es la autoridad competente?

Nuestros tribunales, han considerado que la autoridad competente para designar a los visitadores es el Administrador Local de Auditoría Fiscal, y así se desprende del texto del siguiente fallo emitido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito, en la Revisión fiscal 73/2000:

²⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Facultades de Comprobación Fiscal*, Op. Cit. Pag. 145.

²⁹ *Ibidem*, Pág. 19.

VISITAS DOMICILIARIAS. LA ACTUACIÓN DEL VISITADOR DESIGNADO PARA SU PRACTICA. NO IMPLICA UNA COMPETENCIA DIRECTA, O LA DELEGACIÓN DE FACULTADES PROPIAS QUE CORRESPONDEN AL ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORIA FISCAL. SINO UNA FUNCION COMO ORGANO AUXILIAR DE ÉSTE.- Si bien de lo dispuesto en los artículos 42. fracción III y 43. fracción II. del Código Fiscal de la Federación. 7º. fracción VII. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 41. primero y segundo párrafos. apartado B. fracción IV. y último párrafo. del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. no se desprende la existencia y competencia legales del visitador, tampoco pasa inadvertido que la facultad originaria de practicar visitas domiciliarias. así como las consecuencias de derecho que resulten. recaen directamente sobre la responsabilidad del administrador local de Auditoría Fiscal, quien. además. está autorizado para designar a dicho personal como un órgano auxiliar. con el propósito de que la lleve a cabo. máxime que le referido numeral 41. último párrafo. así lo establece. De lo anterior se concluye. que la actuación de este personal de apoyo en la realización de esa facultad de comprobación de las obligaciones fiscales. no implica una competencia directa pues el hecho de que el administrador local lo designe. no significa que esté delegando. o confiriendo una función que le es propia. sino que únicamente actúa como un órgano auxiliar de aquél. por lo que no se actualiza la causal

de nulidad contemplada en el numeral 238. fracción IV. del Código Fiscal de la Federación. SJF y G. febrero de 2001. Tribunales Colegiados de Circuito, p. 1812.

En tal virtud, si el Administrador Local de Auditoría Fiscal esta autorizado para designar a los visitadores. ¿En qué personal se apoyan para tal efecto? y ¿Qué requisitos deben cumplir para ser visitadores?, estos cuestionamientos han surgido, porque, invariablemente son los visitadores los que a final de cuentas desahogan las visitas domiciliarias, no como órganos auxiliares sino como verdaderas autoridades fiscales, de modo que para su designación necesariamente se debe exigir profesionalidad y experiencia, ya que, "salvo verdaderas excepciones, los señores visitadores se contratan con el Fisco Federal no como empleados de él sino como profesionistas independientes y sólo para efectos del impuesto sobre la renta, para que no trasladen el impuesto al valor agregado ni expidan recibo de honorarios, tributan en los términos del artículo 84, fracción IV de la Ley de la materia, asimilándose a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último, lo cual no ocurre en las visitas"³⁰.

Ahora bien, para adquirir la calidad de visitador las personas sólo deben cumplir con dos exigencias: "primero, que su nombre figure en la orden de visita como autorizado a llevar a cabo la diligencia; y segundo, que se presente en el lugar donde se debe efectuar la visita a efecto de llevarla a cabo"³¹.

³⁰ Ibidem. Pág. 77.

³¹ GUTIÉRREZ Pedro y PALOMERA AGUIAR José Amador, Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria. Op. Cit. Pág. 147.

En esta tesitura, es claro que, en la orden de visita domiciliaria que emita el Administrador Local de Auditoría Fiscal se designarán a los visitadores y dado que no se contempla ningún requisito para serlo, no debemos sorprendernos si el personal designado carece de profesionalidad y experiencia, pues tal designación puede recaer tanto en un contador, como en un supervisor, o en un ayudante de auditor, o tal vez en cualquier otro funcionario o empleado improvisado que por el simple hecho de que su nombre figure en la orden de visita y que se presente en el lugar donde se llevará a cabo tal diligencia, tendrá que considerarse visitador.

Lógicamente, entonces, la labor de los visitadores no reviste las condiciones técnicas, ni profesionales que se requieren en la práctica de una visita domiciliaria de carácter fiscal, máxime que las siguientes tesis hacen nugatoria tal posibilidad:

SR-XII-II-5 VISITADORES.- PARA EL DESEMPEÑO DE SU EJERCICIO EN LA PRACTICA DE UNA VISITA NO ES NECESARIO QUE SEAN CONTADORES PUBLICOS.-

El artículo 43, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece como requisitos que debe reunir la orden de visita, que además de los previstos en el artículo 38 del mismo ordenamiento legal, se deberá indicar "el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número...", sin que en el precepto en comento, ni en el artículo 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, ni en ningún otro, se establezca la obligación de los visitadores al hecho de que las

personas autorizadas para tal efecto deban ostentarse como legalmente acreditadas con título profesional debidamente registrado, para ejercerla profesión de contadores públicos, razón por la cual no es ilegal que en el desarrollo de una visita, los visitadores no hayan acreditado estar en el legal ejercicio de la profesión de contadores públicos. Revista del Tribunal Fiscal Federal. Agosto 1990, No. 32, Pág. 47.

VISITADORES. NO NECESITAN ACREDITAR QUE SON LICENCIADOS EN CONTABILIDAD.- Las visitas domiciliarias de carácter fiscal deben de cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 16 de la Constitución y 84 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1967, entre los cuales no se encuentra el relativo a que los visitadores justifiquen poseer título de licenciados en contabilidad, por lo que cuando se haga ese planteamiento debe rechazarse por no sustentarse en ninguna base legal. Revista del Tribunal Fiscal Federal.. Año VIII. Septiembre 1986. No.81. Pág.224

2. FACULTADES DE LOS VISITADORES PARA PRACTICAR EL ASEGURAMIENTO.

La diligencia consistente en el aseguramiento de la contabilidad en las visitas domiciliarias implica una gran responsabilidad para el personal que lo practica, sobra decir que la contabilidad para el contribuyente significa su fotografía en materia contable, por lo tanto, si por alguna causa tuviera que

asegurarse su contabilidad. lo ideal para cualquier contribuyente cumplido o incumplido, sería que el personal actuante este facultado para ello: y que además, actué dentro de los límites legales permitidos para que la adopción de tal medida, en el último de los casos no signifique un acto de molestia infundado que pueda ser materia de controversia.

Así las cosas, el aseguramiento de la contabilidad exige de los responsables de su ejecución el cumplimiento íntegro de los ordenamientos jurídicos que lo regulan.

En este mismo orden de ideas, no nos resulta ocioso mencionar que el incumplimiento de la obligación de llevar contabilidad por parte de los obligados conforme a los ordenamientos fiscales, traerá como consecuencia la determinación de un crédito fiscal por parte de los visitadores. Ahora bien, si los visitadores tienen facultades para asegurar la contabilidad, el contribuyente deberá permitir la intromisión en el domicilio fiscal, para que se pueda realizar una inspección de su contabilidad, de los bienes y mercancías, de tal forma que dicha inspección les permita a los visitadores llegar a la conclusión de asegurar la contabilidad, bienes o mercancías.

De este modo, la facultad de asegurar la contabilidad, al aplicarse puede afectar a los gobernados especialmente en sus garantías individuales, ya que por tratarse de un acto de molestia se afectarían las garantías de legalidad y seguridad jurídica, de allí que sea necesaria la competencia de los visitadores para ejercer tal función que debe estar limitada en todo momento.

La facultad de asegurar la contabilidad sólo puede ejercerse si existe una regla de derecho que le dé origen. Ilámese ordenamiento constitucional, legal, reglamentario o delegatorio. En consecuencia, si en el aseguramiento de la contabilidad, los visitantes no acreditan debidamente sus facultades en forma legal, su actuación se considerará incompetente por no haber cumplido satisfactoriamente el requisito de comunicarlo debidamente a quien resultará afectado con su actuación.

En atención a lo expuesto, entraremos al estudio de diversos dispositivos legales que tienen la obligatoriedad de determinar la competencia de los visitantes:

2.1.1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación, es un ordenamiento que acredita la competencia de los visitantes para practicar el aseguramiento de la contabilidad, porque, en su artículo 44, fracción II, párrafo tercero, establece que:

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

De acuerdo con lo anterior, cabe decir que las facultades que emanan de dicho precepto son específicamente para los visitantes, es decir, que el mencionado artículo en lo conducente permite a los visitantes la realización del aseguramiento de la contabilidad en dos casos: primero; cuando exista

peligro de que el visitado se ausente y segundo: cuando pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

En consecuencia, este ordenamiento se refiere de manera expresa a los visitadores y no otro órgano para la realización de dicho acto de molestia. De ahí que el aseguramiento de la contabilidad sólo puede practicarse por los visitadores y no por otra autoridad u órgano, tampoco puede llevarse a cabo de manera arbitraria sino que los visitadores deben constreñirse a lo que específicamente se los faculta en términos de éste ordenamiento.

Por otra parte, es menester mencionar que el artículo que hemos venido comentando tiene algunas imprecisiones o ambigüedades que serán objeto de estudio en el capítulo cuarto por ser la problemática principal de la presente tesis.

2.1.2. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria, en ninguna parte menciona, relaciona o señala facultades de alguna clase o asuntos de los que deba ocuparse los visitadores.

Es un ordenamiento jurídico que no reconoce a los visitadores como órgano del Servicio de Administración Tributaria, el artículo 8 sólo contempla a los siguientes: la Junta de Gobierno, el presidente y a las Unidades Administrativas.

La importancia de alcanzar el objeto de esta ley, sin duda demanda instrumentos jurídicos eficaces, desde nuestro punto de vista el aseguramiento de la contabilidad es un instrumento idóneo para lograrlo siempre y cuando se regule adecuadamente, pues, resulta particularmente significativo que esta ley no se refiera a la facultad de los visitadores para practicar el aseguramiento, aún cuando la adopción de esta medida precautoria garantiza aunque no de la mejor forma que se recauden impuestos para el financiamiento del gasto público.

La facultad de asegurar la contabilidad no esta prevista en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su regulación es nula al igual que su complementación. Evidentemente esto implica que en este ordenamiento legal no existe un procedimiento por medio del cual los visitadores puedan llevar a cabo el aseguramiento de la contabilidad establecido en el Artículo 44 del Código Fiscal Federal.

2.2. REGLAMENTO DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Es claro, que el aseguramiento de la contabilidad antes de iniciada la visita domiciliaria es un asunto de gran controversia, y si bien es cierto que debería estar perfectamente regulado por el Código Fiscal Federal, también es cierto que su regulación no es la más adecuada, de tal suerte que para que esta figura del aseguramiento pueda ser aplicable totalmente, el reglamento debería complementarla de manera pormenorizada a efecto de poder relacionarla o vincularla y así obtener una utilidad práctica.

El Reglamento se encuentra integrado por 8 capítulos que se distribuyen de la siguiente forma: el primero se refiere a la competencia y organización de la Servicio de Administración Tributaria; el segundo a las atribuciones de la Junta de Gobierno; el tercero a las facultades del Presidente, el cuarto se refiere a una contraloría interna; el quinto enumera las facultades de las Unidades Administrativas Centrales; el sexto hace mención de las Unidades Administrativas Regionales y Desconcentración Administrativa, el séptimo se refiere a las Suplencias y finalmente el octavo menciona la competencia en materia de recursos administrativos.

Es importante examinar el Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria dado que pormenoriza las facultades que concede a cada uno de los órganos administrativos con el fin de que lleven a cabo su cometido en el ámbito de sus actuaciones. Sin embargo, también resulta importante observar que no existe precepto alguno que regule de manera expresa la actuación de los visitadores; los cuales por ser una figura importante en la ejecución de las visitas domiciliarias y en la diligencia del aseguramiento de la contabilidad deberían contar con una regulación detallada de sus funciones.

El Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria no hace alusión en ninguno de sus preceptos al aseguramiento de la contabilidad, tampoco complementa las facultades que el Código Fiscal de la Federación de manera expresa ha concedido a los visitadores. Por otro lado, no contempla a los visitadores como órganos administrativos.

3. LOS VISITADORES COMO AUTORIDADES FISCALES.

Hablar de los visitantes como autoridades fiscales nos lleva muchos aspectos de entendimiento y de interpretación: si relacionamos el onceavo párrafo del artículo 16 Constitucional que dice "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias... sujetándose ...a las formalidades preescritas para los cateos" con el octavo párrafo de dicho precepto que dice "En toda orden de cateo... se expresará el lugar que ha de inspeccionarse. ... levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada... por la autoridad que practique la diligencia", resulta que como bien lo afirma el Lic. Emilio Margáin³² "el personal que desahogue o practique una visita domiciliaria tiene que tener la calidad de autoridad".

Las autoridades entonces deben poseer las siguientes características:

1.- Legitimidad de la autoridad, que "debe manifestarse, pues, en dos momentos diferentes: su creación y su existencia. La primera se acredita cuando se expiden leyes o reglamentos, pero la segunda debe acreditarse en cada acto que pretenda realizar, pues ningún gobernado está obligado a saber si dicha autoridad aún existe o ya no."³³

2.- Legalidad de los actos de autoridad, pues, "debe manifestarse en dos sentidos distintos: su procedencia legal o preestablecida en ley vigente y también su manifestación expresa en cada momento de actuación."³⁴

³² MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, Op. Cit. Pág. 73

³³ Diep Diep Daniel y Diep Herrán María del Carmen, Defensa Fiscal, Op. Cit. Pág. 46.

³⁴ Idem, Pág. 46.

3.- Competencia de la autoridad, que "debe manifestarse y acreditarse únicamente para la realización de dichos actos, pero conjugando la legitimidad de la autoridad que intenta realizarlos con la prevención legal que le permite a ella y no a otra alguna dicha realización, además de expresarlo, también, en el propio acto de molestia al gobernado."³⁵

Sobre el concepto de autoridad, el diccionario de la Lengua Española establece que por autoridad debemos entender "Potestad, facultad. Poder de una persona sobre otra que le esta subordinada. Persona revestida de algún poder, mando o magistratura. Crédito que se otorga a alguien por su mérito y fama. Imperio, dominio, jurisdicción.

El maestro Burgoa señala que autoridad "es el órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada, de una manera imperativa".³⁶

De acuerdo con Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, autoridad es toda persona revestida de poder propio, derivado del desempeño de una función pública, en la medida y límites que la ley establece.

El maestro Emilio Margáin Manautou menciona que "por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que esta ejerciendo."³⁷

³⁵ Idem. Pág.46

³⁶ Ignacio Burgoa, El Juicio de amparo, 5ª Ed., Porrúa, México, 1996, Págs. 298 y 299.

³⁷ Emilio Margáin Manautou, Facultades de comprobación fiscal, Op. Cit. Pág. 157.

La importancia, de discernir con precisión si los visitadores son o no autoridades fiscales, en mayor grado se debe a que, es un hecho que las visitas domiciliarias se desahogan por los visitadores: aún cuando no son considerados como autoridades por el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación, que al respecto señalan:

AUDITORES. FACULTADES DE LOS. Si bien es cierto que los artículos 40 y 53 del Código Fiscal de la Federación conceden facultades a las autoridades fiscales para fijar términos perentorios y realizar apercibimientos, también lo es que tales facultades no pueden entenderse otorgadas a los auditores, ya que éstos no son autoridades fiscales, sino simples auxiliares de las mismas, cuyas opiniones, por tal razón, ni siquiera constituyen resoluciones. Semanario Judicial de la Federación. Tomo IX. Enero de 1992. Página 133.

VISITAS DE AUDITORIA.- NO ES NECESARIO QUE EL PERSONAL QUE LAS PRATIQUE TENGA EL CARÁCTER DE AUTORIDAD.- Si de conformidad con el artículo 252 de la Ley del Seguro Social, el Consejo Técnico es el representante legal y administrador del Instituto Mexicano del Seguro Social y, en los términos del artículo 268 del mismo ordenamiento, éste tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, resultan extensivas para aquél, en consecuencia, las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la

Federación vigente, como lo es, entre otras, la práctica de visitas domiciliarias. Asimismo, si en los términos del artículo 253, fracción VI, de la misma Ley, al Consejo Técnico le compete la expedición de los reglamentos interiores del Instituto, al expedir el Reglamento de Organización Interna de las Delegaciones regionales y Estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, se encontraba facultado para investir a los Delegados de la facultad de ordenar y llevar acabo, con el personal que en cada caso designaran, las visitas de auditoría necesarias, siendo dichos Delegados, por lo tanto, la autoridad competente para emitir las correspondientes ordenes de visita, sin que exista el imperativo de que el personal nombrado para desahogarlas deba obtener a su vez el carácter de autoridad puesto que éste sólo cumplimenta el acto material de la inspección ordenada por la autoridad competente, sin que las actas que así levante tengan el carácter de resolución fiscal. Revista del Tribunal Fiscal Federal, Año II, Octubre de 1989.No. 22. Pág. 25.

Es claro que, de un imperativo constitucional que exige que quienes practiquen una visita domiciliaria tengan el carácter de autoridad, se ha pasado a consentir la idea de que no es necesario que el personal que practique una visita domiciliaria tenga el carácter de autoridad sólo porque así lo resolvieron nuestros tribunales en las tesis transcritas, excediendo lógicamente sus atribuciones, al legislar en esta materia.

Así las cosas, a nosotros no nos queda más que estar a lo que ordena la Constitución y exigir que el personal que practique una visita domiciliaria tenga el carácter de autoridad, los visitantes son los que practican las visitas domiciliarias, luego entonces los visitantes deben tener el carácter de autoridades.

De acuerdo a un primer concepto, el Diccionario de la Lengua Española dice que visitador es aquel "que visita frecuentemente. Juez, Ministro o empleado que tiene a su cargo hacer visitas de reconocimiento o inspección."

Por supuesto, la expresión "visitador" ha sido y seguirá siendo apropiada para referirse a la persona que realiza visitas domiciliarias, pues aunque es muy común encontrarse con otras expresiones complementarias o equivalentes para referirse a los visitantes, tales como: auditores, agentes, servidores públicos, inspectores, verificadores, órganos auxiliares, etc., no estamos de acuerdo con éstas expresiones, pues son más concretas; mientras que la expresión visitador es más general y puede comprender a cualquier profesional con conocimientos técnicos o expertos en determinada área, según se requiera para desahogar la visita domiciliaria.

Ahora bien, la problemática que se nos presenta respecto de este tema es muy compleja, ya que se permite que los visitantes "practiquen el levantamiento de actas; dejen citatorios; aseguren la contabilidad, bienes y mercancías; soliciten el auxilio de otras autoridades fiscales; obtengan copias de contabilidad; requieran la presencia de testigos; designen depositarios;

colóquen sellos: etc.”³⁸, y sin embargo no son considerados autoridades. Lo más grave de este planteamiento, es que, excepcionalmente las “autoridades competentes” desahogan visitas domiciliarias y sólo intervienen en actividades de resolución. Esto ha ocurrido porque para satisfacer las necesidades de la recaudación, los Administradores Locales de Auditoría Fiscal, de acuerdo al artículo 25, fracción III, cuarto párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se pueden apoyar por el personal que se requiera, independientemente del cargo que ostenten dentro del Servicio de Administración Tributaria.

Naturalmente los Administradores Locales de Auditoría Fiscal se apoyan en los visitadores para practicar visitas domiciliarias, y para tal efecto los designan en una orden de visita, sin embargo, resulta que para que los Administradores sean auxiliados o apoyados, es presupuesto indispensable que éstos estén en el ejercicio de sus facultades, de tal forma que en verdad sean auxiliados y no sustituidos en sus funciones por los visitadores.

En esta tesitura, tenemos que habrá necesidad de reestructurar la legislación fiscal que regula la figura del administrador y la del visitador de una manera más acorde con la lógica jurídica, ya que si los Administradores Locales de Auditoría Fiscal son autoridades fiscales y pueden ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes de acuerdo con el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, entonces ¿Por qué el Código Fiscal de la Federación que regula el procedimiento de visita domiciliaria se refiere expresamente a los visitadores

³⁸ DHEP DIEP, Daniel, Consentir, tolerar y permitir en materia fiscal, Defensa Fiscal, (México), Julio 2004.- Núm. 68, Pág. 13.

y no a los administradores para desahogar tal diligencia?. Evidentemente existe una antítesis, pues, aunque los administradores locales tienen competencia para ordenar y practicar visitas domiciliarias, no pueden llevar a cabo el procedimiento de visita, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación reserva ésta facultad a los visitadores al igual que el aseguramiento de la contabilidad, rompiendo así con el principio jurídico que dice: "quien puede lo más, puede lo menos", máxime que el administrador local sólo interviene actividades relacionadas con la expedición de ordenes de visitas domiciliarias y resolución de las mismas y no en actividades de ejecución.

Así las cosas, los visitadores son autoridades que actúan en el marco de la legalidad y de su competencia, toda vez que el Código Fiscal de la Federación así lo considera. Es una injusticia que prevalezcan criterios que niegan su calidad de autoridades en aras de incrementar la recaudación. Nosotros coincidimos con el contenido de los siguientes precedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que se pronuncian de la siguiente forma:

Visitadores. Están previstos en el Código Fiscal de la Federación.- Si bien es cierto que el artículo 41, 2º párrafo, del Reglamento Interior del SAT, al mencionar a los servidores públicos que asisten al titular de las Administraciones de Recaudación, entre otros, no se refiere de manera expresa a los visitadores, tal omisión no implica inexistencia, ya que la función de los visitadores está contemplada en el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que regula el procedimiento de visita domiciliaria, aunado que la actuación del visitador se

desarrolla en el domicilio del contribuyente, independientemente del cargo que ostente dentro del SAT, mismo que es especificado al momento de circunstanciarse la identificación de los agentes de autoridad, al inicio de la visita domiciliaria, en los términos del artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal Federal. Año III, Noviembre 2000, No. 28, Pág. 155.

Visitadores fiscales. Son autoridades competentes que ejercen las facultades establecidas directamente por el Código Fiscal de la Federación. Aún cuando el Código Fiscal de la Federación y los diversos ordenamientos fiscales no definen la figura del visitador, su legal existencia está determinada por el reconocimiento que el propio Código en sus artículos 43 y 44 hace de la existencia de dichos servidores públicos, cuya denominación no necesariamente debe establecerse específicamente en un Reglamento Interior para que sus actuaciones sean consideradas válidas, puesto que se trata de una autoridad competente que tiene a su cargo hacer una visita por instrucciones expresas de la autoridad ordenadora, estando sus atribuciones y competencia determinadas, limitadas y acotadas por las disposiciones legales aplicables y por lo dispuesto en cada caso en particular, por la orden de visita que se extienda para practicar ésta. Revista del Tribunal Fiscal Federal. Año III, Octubre 2001, No. 55 Pág. 135.

Efectivamente, los visitadores al practicar el aseguramiento de la contabilidad poseen autoridad, poder, dominio, imperio, mando, cualidades que indudablemente los ponen en una situación de superioridad frente a los visitados, los cuales tendrán que ceder ante esta situación. Respecto de este punto, es importante considerar un medio de defensa en contra de este acto de autoridad, pues no debemos olvidar que el procedimiento de impugnación por la vía administrativa sólo se hace valer cuando existe la liquidación de un crédito y el juicio de amparo sólo procede cuando existe la definitividad; y aunque dichos actos pudieran desembocar en un amparo biinstancial, siempre será mejor agotar otra instancia antes de acudir al juicio de garantías.

En este orden de ideas, los visitadores son autoridades fiscales, pues como hemos visto, su legal existencia y su competencia están contempladas en el Código Fiscal de la Federación, y por lo tanto su actuación debe ser de acuerdo con los límites contemplados en dicho ordenamiento. Aunque, sabemos que la regulación de su actuación en lo que respecta al aseguramiento de la contabilidad no es la adecuada.

Ciertamente, los visitadores actúan como verdaderas autoridades fiscales al momento de llevar a cabo sus funciones antes, durante y al final del procedimiento de visita domiciliaria, la falta de profesionalidad y experiencia no han sido limitantes para una función que demanda tales características de éstos.

Atendiendo entonces al aspecto de los visitadores como autoridades fiscales, resulta interesante que los visitadores al realizar materialmente las visitas domiciliarias de carácter fiscal por orden expresa del Administrador Local competente, para efectos del Juicio de Amparo si son autoridades

responsables de acuerdo con el artículo 11 de la Ley de Amparo. Por lo que de manera acertada nuestros tribunales han resultado así:

AUTORIDAD RESPONSABLE. SIEMPRE DEBE SEÑALARSE COMO TAL A LA QUE EJECUTE EL ACTO RECLAMADO. AUN CUANDO SE ALEGUE QUE NO PUEDA TENER ESE CARACTER. Si en términos del artículo 11 de la Ley de Amparo, es autoridad responsable la que ejecuta el acto reclamado, y en la especie éste lo constituye el emplazamiento llevado a cabo en un procedimiento ejecutivo mercantil por un oficial judicial habilitado por un juez civil para ese efecto, es evidente que debe señalarse también a aquél como responsable, aun cuando se alegue que no puede tener ese carácter, pues las razones que sobre el particular se esgrimen serán motivo del estudio de fondo del asunto, el que no puede realizarse ante la falta de su emplazamiento al juicio de amparo, pues ello lo imposibilita para defender la legalidad del acto que ejecutó. Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XIII. Abril de 1994. Pág. 333.

Finalmente y para concluir, los visitadores son autoridades fiscales en atención a las siguientes consideraciones:

1. - Cumplen con las características básicas de toda autoridad, como son la legitimidad, la competencia y la legalidad.

2.- De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, los visitadores están facultados para realizar visitas domiciliarias.

3.- Aunque de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, los facultados para ordenar y realizar visitas domiciliarias sean los Administradores Locales de Auditoría, los que las llevan a cabo son los visitadores designados.

4.- La actuación ilegal de los visitadores en las visitas domiciliarias, puede ser objeto de amparo indirecto al fungir como autoridades ordenadoras y ejecutoras en el aseguramiento de la contabilidad, en caso de que se cause un perjuicio a los contribuyentes visitados.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DEL ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

I. ARTÍCULO 44. FRACCIÓN II. PÁRRAFO TERCERO Y CUARTO.

...

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

- II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quién se encuentre en el lugar visitado.

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 la 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 y mercancías.”

Este artículo concede a los visitadores facultades para llevar a cabo el aseguramiento de la contabilidad en el ámbito de sus actuaciones. En la práctica, estas facultades se traducen como un conjunto de deberes que el visitado está obligado a llevar a cabo en la visita domiciliaria, de tal manera que primero, “permite -lo cual no llega a cortesía, puesto que existe la obligación constitucional de hacerlo -la intromisión del personal fiscalizador en el local o locales del contribuyente. Como efecto de ello, se tolera la inspección misma de los libros, papeles y documentos de éste, -puesto que representan el objetivo de tal obligación-. Y sólo como resultado de tal clase de intromisión o intervención es como se llega a la presunción o admisión de culpas o cargas...”³⁹

Atendiendo entonces a la redacción del precepto en estudio, la medida del aseguramiento de la contabilidad se encuentra en medio de imprecisiones y conflictos, en efecto en ninguna parte del mismo se obliga a los visitadores a solicitar autorización de las autoridades administrativas o judiciales para practicar el aseguramiento, la determinación que pueden hacer de una situación de peligro antes de iniciada la visita domiciliaria es a priori, al igual que la determinación que pueden hacer acerca de las maniobras encaminadas a impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, además de que también pueden establecer el procedimiento conforme al cual se llevará el

³⁹ DIEP DIEP, Daniel, Consentir, tolerar y permitir en materia fiscal, Defensa Fiscal, Op. Cit. Pág. 10.

aseguramiento de la contabilidad, pues el precepto en estudio no remite a ningún otro artículo que regule el procedimiento que deba seguirse.

Lógicamente la adopción de esta medida se encuentra sujeta a la improvisación de los visitadores: quienes infieren sospecha de que la contabilidad, los bienes o mercancías pueden desaparecer.

Sin duda, la apreciación juiciosa que pueden realizar los visitadores al momento de iniciar la visita domiciliaria para poder determinar si procede o no el aseguramiento de la contabilidad da lugar a que se cometan muchos errores con los contribuyentes, quienes pueden sufrir un acto de molestia en su esfera jurídica, en el momento en que se les asegure su contabilidad.

El problema se agrava si tomamos en cuenta que pese a que esta medida se toma sin precisar razón alguna o justificación, no existe mecanismo que permita impugnarlo antes de terminada la visita domiciliaria y antes de acudir al juicio de amparo.

Por otra parte, nuestro sistema jurídico vigente obliga a todo órgano a fundar y motivar sus actos, de tal modo que si se adopta el aseguramiento de la contabilidad ante las situaciones de peligro que se expresan el punto dos de este capítulo, este aseguramiento no debe ser arbitrario aunque su naturaleza consista en un acto de molestia, por lo que, si bien es cierto que los visitadores tienen libertad de decisión para determinar una situación de peligro en esta diligencia, también, es cierto que esta determinación debe fundarse y motivarse actos en un acta parcial, con el propósito de que las autoridades no

abusen de competencia. Sobre la facultad discrecional nuestros Tribunales Jurisdiccionales han expresado los criterios siguientes:

FACULTADES DISCRECIONALES. OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR LA AUTORIDAD. CUANDO ACTUA EN EJERCICIO DE. Cuando la autoridad administrativa actúa en ejercicio de facultades discrecionales y tiene una libertad más amplia de decisión, esto no le otorga una potestad ilimitada, debiendo en todo caso la autoridad, dentro de una sana administración, sujetarse en sus actos autoritarios a determinados principios o límites como son, la razonabilidad que sólo puede estar basada en una adecuada fundamentación del derecho que la sustenta, así como en una motivación, aún mayor que en el acto reglado, que tiene por objeto poner de manifiesto su juridicidad; asimismo, debe estar apoyado o tener en cuenta hechos ciertos, acreditados en el expediente relativo, o públicos y notorios y, finalmente, ser proporcional entre el medio empleado y el objeto a lograr. Semanario Judicial de la Federación, Tomo. VIII. Octubre de 1991. Pág. 181.

FACULTADES DISCRECIONALES. AUTORIDADES FISCALES. El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece una facultad discrecional en favor de las autoridades fiscales, la cual si bien es cierto que no es para ejercerse o aplicarse en forma caprichosa o arbitraria, dado que la

autoridad para tal efecto debe ajustarse a la ley y a la lógica (fundamentación y motivación), y desde luego está sujeta a control constitucional. también lo es que el hecho de que el particular satisfaga los requisitos previstos en la hipótesis legal, no es suficiente para que la autoridad forzosamente deba aplicar la consecuencia, ya que ésta queda a su discreción, naturalmente expresada en forma fundada y motivada. Semanario Judicial de la Federación, Tomo. II. Segunda Parte- I. Julio a Diciembre de 1988. Pág. 261.

Por otra parte, son también los visitadores los que pueden asegurar bienes y mercancías cuando estas no hayan sido autorizadas o manifestadas a las autoridades fiscales, lo cual merece nuestra misma opinión respecto al aseguramiento de la contabilidad, ya que son los visitadores los que decidirán la situación de peligro y la forma en que se asegurarán dichos bienes y mercancías.

Las lagunas que entraña este precepto deben ser corregidos, la subjetividad con que pueden conducirse los visitadores en el momento de asegurar la contabilidad o bienes y mercancías puede traer concomitante un acto que deje sin defensa al visitado, máxime que los visitadores de acuerdo a nuestra doctrina y a ciertos criterios jurisprudenciales no son considerados como autoridades fiscales sino como simples órganos auxiliares de los administradores locales de auditoría fiscal.

Evidentemente la medida tendiente a asegurar la contabilidad, bienes y mercancías por parte de los visitadores para salvaguardar el cumplimiento de

las disposiciones fiscales no debe darse en tales condiciones y circunstancias. el derecho debe prevalecer en todo momento, sobre todo cuando se trata del patrimonio, la vida y la libertad de los gobernados.

Finalmente en nuestra opinión la adopción de esta medida resulta inútil si el contribuyente no quiere colaborar, pues no permitirá el acceso al personal visitador y tampoco pondrá a disposición del visitador su contabilidad, situación que no permitiría asegurar la contabilidad.

2. CAUSALES DEL ASEGURAMIENTO.

Del artículo 44 del Código Tributario en los párrafos tercero y cuarto de la fracción II, se desprenden las siguientes causales:

- A) Que exista peligro de que el visitado se ausente;
- B) Que pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

En efecto, el artículo mencionado establece las causales para asegurar la contabilidad y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha expresado lo siguiente:

CONTABILIDAD. LOS VISITADORES SOLO PUEDEN ASEGURARLA, SI ACREDITAN EN EL ACTA RESPECTIVA QUE SE DIO ALGUNO DE LOS

SUPUESTOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 44 FRACCION II. PARRAFO TERCERO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 44, fracción II, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, claramente señala que el aseguramiento de la contabilidad sólo es procedente cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia. Esto significa que si la propia ley limita los casos en los que procede el aseguramiento de contabilidad, el personal actuante debe justificar la procedencia legal de ese aseguramiento, y esto simplemente se puede llevar a cabo, consignando en el acta respectiva la o las hipótesis que 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 la ley aplicable, provocando, por ende, la ilegalidad de todo lo actuado por los auditores. Si bien es cierto que las actas de auditoría no deben de estar fundadas ni motivadas por no constituir resoluciones fiscales; también lo es que lo anterior sólo es concerniente a las opiniones que los visitadores den sobre la situación fiscal del auditado, tal y como lo dispone la fracción I in fine, del artículo 46, del código tributario federal. Sin embargo, cuando los auditores en el desarrollo de la vista desplieguen un acto de autoridad, como es el aseguramiento de contabilidad, resulta indispensable que para justificar esa actitud funden y motiven la misma para no dejar en estado de indefensión al contribuyente, pues no hay que olvidar que de conformidad

con el artículo 16 constitucional, todo acto de molestia a los particulares debe estar debidamente fundado y motivado. Semanario Judicial de la Federación, Tomo, VI, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1990. Pág. 115.

Adviértase que cada una de las causales de procedencia del aseguramiento de la contabilidad tienen que ser valoradas por los visitadores, es decir, que son ellos los que a su juicio determinarán que existe peligro de que el visitado se ausente y también determinarán que las maniobras que se realicen tienen por objeto impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

Coinciden con lo expresado Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala, al señalar que son "los visitadores los que, sin más razón que su voluntad pueden considerar que existe peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, en tal virtud, proceder al aseguramiento de la contabilidad. Finalmente, basta que los visitadores afirmen en forma unilateral que en el lugar donde deba practicarse la inspección existen bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no haya sido manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas para ellas, para que procedan sin mayor trámite al aseguramiento de dichos bienes o mercancías; situación que en la práctica es fuente de perjuicios irreparables al particular que, sobre todo en materia aduanera, con este pretexto se ve impedido de disponer, y aun desposeído, de bienes o mercancías de su propiedad, que no son liberados sino hasta la conclusión del llamado procedimiento administrativo de investigación

y audiencia o, lo que es más grave todavía, hasta la sentencia definitiva en el juicio fiscal..."⁴⁰

En este sentido, si el visitado se coloca en los supuestos que establece el artículo 44 fracción II, párrafo tercero, los visitadores podrán asegurar la contabilidad sin que para ello se necesite de una orden de autoridad competente que funde y motive el acto de molestia que van a ocasionar.

La procedencia del aseguramiento de la contabilidad se inspira en la idea de un riesgo inminente, en la idea del temor, del peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, sin embargo, esta situación se genera del sentimiento que tienen los visitadores al momento de iniciar la visita domiciliaria, es decir, de una impresión personal y subjetiva difícil de probar, de tal manera que al fundar y motivar su actuación se cometerá una arbitrariedad, por no estar basada en una verdad o en una realidad, en otras palabras, este artículo en lo conducente supone la imposibilidad para los visitadores de probar los hechos que demuestren el peligro y por lo tanto también para los particulares, que no tienen forma de probar lo contrario.

Las causales del aseguramiento, son una de las cuestiones más delicadas de nuestra tesis, la negligencia, los excesos, los defectos u omisiones que pueden cometer los visitadores, tienen relevancia tanto para los particulares como para el Estado, ya que dichas circunstancias se verán reflejadas en

⁴⁰ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela, La Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Op. Cit Pág. 117.

detrimento de la esfera jurídica de cada gobernado y en la recaudación tributaria del fisco respectivamente. Nuestra percepción de dichos problemas, nos hace pronunciarnos por una reforma del artículo en estudio, de tal manera que la necesidad de la medida no esté sujeta a la valoración de los visitadores, la fundamentación y motivación de su actuación debe ser precedida por una orden de aseguramiento decretada por autoridad ordenadora, en donde se asiente que el peligro se funda y motiva en hechos más reales como la omisión de la presentación de avisos, declaraciones, pagos, etc., de tal forma que dicha actitud no deje duda de que se trataba de una situación de peligro. Otras circunstancias que se podrían tomar en cuenta serían cuando, "no obstante que en apariencia su historial lo reporta como un contribuyente cumplido, sucede que a simple vista los visitadores notan incongruentes los datos de las declaraciones que obran en antecedentes, al contrastarlos con el tamaño de las instalaciones, movimientos de clientes o mercancías, equipos, transportes, etc.

Igual serviría de motivación el descubrir que la actividad del contribuyente no corresponde al giro manifestado ante el padrón de contribuyentes correspondiente.

Se ilustra por último, una actitud más de entre otras que puedan existir, que se considera denota peligro y que pueda servir para motivar debidamente el aseguramiento de contabilidad, que es el hecho de que a su llegada, los visitadores observen que se realizan actividades relacionadas como la desocupación de las instalaciones".⁴¹

⁴¹ GUTIÉRREZ, Pedro y PALOMERA AGUILAR, José Amador, Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria, Op. Cit. Pag. 171.

3. IMPOSIBILIDAD PARA PRACTICAR EL ASEGURAMIENTO

La imposibilidad para practicar el aseguramiento de la contabilidad en nuestra doctrina es un tema que ya ha sido abordada por algunos estudiosos. Raúl Rodríguez Lobato en su libro de Derecho Fiscal, al hablar de las Facultades de Comprobación, a este respecto menciona que "si la visita no se ha iniciado es jurídicamente imposible (y tal vez físicamente también) llevar a cabo actos que suponen tener a la vista la contabilidad, o sea, haber iniciado la visita."⁴²

"El precepto en estudio entraña un contrasentido, puesto que si la visita no se ha iniciado y, consecuentemente, no hay persona con la cual se entienda y pueda presentar los comprobantes respectivos, no vemos cómo los visitantes estén en posición real de cerciorarse que se ha manifestado a las autoridades fiscales, o ha sido autorizada por ellas, la importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte de los bienes o mercancías sujetos a tales requisitos, lo que motiva que en la práctica, el particular quede víctima y a merced de los visitantes, debido a la determinación unilateral y apriorística que pueden tomar acerca de la situación fiscal de dichos bienes y mercancías".⁴³

La falta de claridad en la redacción del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación ha dado lugar a muchas dudas, ya que, si bien es cierto que como lo ha señalado el criterio del Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, el aseguramiento de la contabilidad sólo tiene lugar una vez que se haya hecho

⁴² Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Op. Cit. Pág. 181.

⁴³ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela, La Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Op. Cit Pág. 118.

entrega de la orden, también es cierto que de la simple lectura del precepto en cuestión y de la tesis que se transcribió en el Capítulo I, en el subtítulo Aseguramiento de la contabilidad, se entiende que puede darse un aseguramiento de la contabilidad previo al inicio de la visita domiciliaria, ante esta situación, nuestra opinión coincide con la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 44. FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE INFRINGE. SI EL PERSONAL QUE ACTUA AL ENTREGAR EL CITATORIO, TAMBIEN ASEGURA LA CONTABILIDAD DE LA VISITADA.- Del texto del artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, se infiere que: a) Si al presentarse los visitadores al lugar a donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante legal dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que aquéllos los esperen a hora determinada del día siguiente, a fin de recibir la orden; b) Los visitadores, al citar al visitado o a su representante, sólo podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentos que integren la contabilidad; c) Si el visitado o su representante no atendieran al citatorio, la orden se entregará a la persona que se encuentre en el lugar visitado y, en consecuencia con ella se iniciará la visita; d) Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita, los auditores podrán asegurar la contabilidad. Esta hipótesis debe darse lógica y jurídicamente después de que se

ha entregado la orden, que constituye el inicio de la diligencia, no antes, porque no hay propiamente visita, ni quien recibe un citatorio puede conocer de manera indubitable que quienes aseguraron la contabilidad fueron efectivamente las personas designadas en la orden, ni si están o no facultadas para ello, además, aceptar que los visitantes pueden asegurar la contabilidad de una persona, sin que se entregue previamente una orden implicaría contrariar el texto de artículo 16 de la constitucional, conforme al cual toda visita domiciliaria debe estar precedida de una orden emitida por la autoridad competente. *Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV Segunda Parte-1, Pág. 582.*

De acuerdo con el anterior criterio, el aseguramiento de la contabilidad sólo tendrá lugar una vez que se haya iniciado la visita domiciliaria, pero a pesar de que éste criterio es acertado, consideró importante hacer tal corrección en el artículo correspondiente, de tal forma que no quepa duda de su constitucionalidad.

4. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO.

En nuestro sistema jurídico para que todo acto de autoridad emanado del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden del derecho, pueda imponerse válidamente a alguien de diversas maneras y por distintas causas, tiene que sujetarse a un conjunto de

modalidades jurídicas, que se traducen en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.

El artículo 16 de la Constitución condiciona todo acto de molestia y prescribe textualmente:

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

La protección que tiene cualquier gobernado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, se encuentra resguardada en esta garantía de legalidad.

Ahora bien, en el ámbito fiscal, el aseguramiento de la contabilidad al inicio de la visita domiciliaria implica necesariamente un acto de molestia para el visitado que tendrá que permitir y tolerar dicho acto siempre que se cumplan con los requisitos de un mandamiento escrito de autoridad competente fundado y motivado.

Adviértase que al inicio de la visita domiciliaria es necesario cumplir con ciertos requisitos, entre ellos la entrega de la orden de visita es esencial, de tal forma que si no se entrega la orden se estaría cometiendo una violación a las garantías del gobernado consagradas en la Constitución, pero debemos tener presente que esta orden de visita no funda ni motiva la procedencia del aseguramiento de la contabilidad, luego entonces, es un acto de molestia

adicional a la orden de visita domiciliaria, que no esta fundado y motivado, y que además, viola las garantías de seguridad jurídica y legalidad de los gobernados. Entonces pues, el aseguramiento de la contabilidad al ser un acto de molestia debe estar fundado y motivado, así lo exige también la siguiente jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

RESOLUCIONES.- GARANTIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN ADECUADAS.- Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca. Revista del Tribunal Fiscal Federal. Año I, Noviembre de 1988, No. 11. Pág. 47.

Así las cosas, un aseguramiento de la contabilidad, no puede consignarse en un acta de visita, pues la ley únicamente se refiere a tres actas básicas, parcial de inicio, última parcial y final, de lo que se desprende que si no se ha iniciado la visita, el aseguramiento de la contabilidad como acto previo requiere de un acta previa, lo cual no esta contemplado en nuestro ordenamiento jurídico.

Respecto de las facultades que los visitadores pueden ejercer antes del inicio de la visita, específicamente el aseguramiento de la contabilidad, Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala, se han pronunciado de la siguiente

forma. "tales atribuciones son manifiestamente inconstitucionales, porque es presupuesto indispensable de cualquier otra actividad que los visitadores puedan llevar a cabo en el lugar de la indagación en el desempeño de su cometido, que entreguen la orden, se identifiquen plenamente y requieran la designación de testigos, a fin de otorgar al visitado la necesaria seguridad en su persona, domicilio, papeles, posesiones y derechos".⁴⁴

Y es que de la simple lectura del artículo 44, del Código Fiscal de la Federación se infiere que el aseguramiento de la contabilidad es antes de la entrega de la orden de visita y no después, y aunque exista jurisprudencia respecto a este tema que ha resuelto sobre la constitucionalidad, nuestro punto de vista se inclina porque la ley sea clara y específica para evitar cualquier controversia.

Por otro lado, dentro del tema de la inconstitucionalidad del aseguramiento de la contabilidad, es significativo el hecho de que los visitadores realicen una función tan importante como lo es el aseguramiento de la contabilidad, cuando todavía no existe un consenso respecto a su calidad de autoridad, situación que coloca al visitado en una situación de inseguridad jurídica debido a que no sabría con certeza que autoridad le ocasiono el acto de molestia y a quien señalar como responsable en el juicio de garantías, máxime si recordamos que el visitado en ningún momento recibió alguna orden que haya fundado o motivado dicho acto. Debe hacerse notar que dentro del aseguramiento de la contabilidad y de acuerdo al estudio que hemos venido realizando, dentro del personal que se desenvuelve como visitador pueden figurar indistintamente personal auxiliar del administrador local de

⁴⁴ Idem. Pág. 118.

auditoría fiscal o el mismo administrador, por lo tanto en cuanto al aseguramiento de la contabilidad se refiere, los auxiliares y el administrador son al mismo tiempo autoridades ordenadoras y ejecutoras, pero para evitar cualquier controversia mayor se las negado tal calidad. En consecuencia, su actuación se encuentra viciada debido a que dicho acto de molestia no se encuentra precedido por una orden de autoridad competente, por lo tanto es materia de amparo indirecto.

No cabe duda que las visitas domiciliarias deben cumplirse con todas las garantías para que la recaudación fiscal sea real, pero, también para que no se afecte el patrimonio del contribuyente más allá de lo que la ley permite, pues de lo contrario significaría una violación al principio de igualdad que establece el artículo 16 Constitucional.

La administración fiscal, debe corregir las lagunas de la legislación de manera apropiada y sin parcialidad, ya que la mayoría de los casos es a favor del Erario y no de los causantes, la visita domiciliaria es una de las formas de comprobación con mayor relevancia, su alcance debe estar bien limitado y el personal que la lleve a cabo debe estar capacitado para determinar que lo declarado es congruente con los datos reales, también debe conocer los límites legales de su función, asimismo debe conocer los derechos y obligaciones de los visitados, pues abundan las modificaciones y cada vez se hacen más complejas las cuestiones tributarias, en consecuencia las dificultades para la aplicación de las leyes fiscales son mayores, su desconocimiento no es excusa para cometer arbitrariedades, así como tampoco es excusa que se violen los derechos de los obligados sólo porque no asimilan sus deberes y derechos con el Estado.

CONCLUSIONES

PRIMERA .- Las visitas domiciliarias constituyen un medio para lograr el cumplimiento las obligaciones fiscales impuestas a los gobernados para lograr la prestación de servicios públicos y mantener el sostenimiento de las instituciones del Estado. Su desahogo se debe regir por las formalidades preescritas para los cateos y las que prevengan las demás disposiciones fiscales.

SEGUNDA .- El aseguramiento de la contabilidad establecido en el artículo 44. fracción II, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, es una medida cautelar que se fundamenta en el peligro de que el contribuyente se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, el Código Fiscal de la Federación lo establece antes de iniciar formalmente una visita domiciliaria, pero la jurisprudencia de nuestros tribunales jurisdiccionales ha resuelto que es inconstitucional y se pronuncia en el sentido de que se debe dar una vez que se haya iniciado la visita.

TERCERA .- Siendo la contabilidad fiel reflejo de las operaciones financieras de una persona física o moral, se asegura para preconstituir una prueba a favor del fisco.

CUARTA .- El aseguramiento de bienes y mercancías está establecido en las mismas condiciones que el aseguramiento de la contabilidad, es decir, antes de iniciar la visita domiciliaria, por los visitadores y cuando se descubra que tales bienes y mercancías no han sido manifestadas o autorizadas por las autoridades fiscales.

QUINTA .- Los visitadores son designados por el Administrador Local de Auditoría Fiscal en las ordenes de visita domiciliaria que emiten, su designación recae en personal que no necesariamente cuenta con profesionalidad, tecnicismo o experiencia, además el cargo que ostentan dentro del Servicio de Administración Tributaria no tienen ninguna relevancia en lo jurídico, aunque sí en la afectación de los derechos del contribuyente..

SEXTA .- Para ser visitador, se deben cubrir dos exigencias: primero, que el nombre del personal designado figure en la orden de visita como autorizado a llevar a cabo la diligencia; y segundo, que se presente en el lugar donde se debe efectuar la visita a efecto de llevarla a cabo.

SÉPTIMA .- La incipiente regulación de las facultades de los visitadores para practicar el aseguramiento de la contabilidad en el Código Fiscal de la Federación y la falta de complementación de otros ordenamientos, ha dado lugar a excesos y arbitrariedades en detrimento de los derechos de los contribuyentes que no disponen de un medio de defensa oportuno que haga valer sus derechos antes de acudir al juicio de nulidad o al amparo biinstancial.

OCTAVA .- Hasta antes del año 2000 tanto el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, habían resuelto que los visitadores no eran autoridades y que actuaban como órganos auxiliares del Administrador Local de Auditoría Fiscal; sin embargo, después de este año es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa quien les reconoce calidad de autoridades, en atención de que su función y competencia está contemplada en el Código Fiscal de la Federación.

NOVENA .- Existe una determinación subjetiva difícil de probar: tanto para los visitadores que llevan a cabo el aseguramiento de la contabilidad, como para los contribuyentes que quieran hacer valer sus derechos en los medios impugnables establecidos: en virtud de que la situación de peligro de que el visitado se ausente; y, la situación de que el visitado pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, es una valoración prejuiciosa.

DÉCIMA .- La imposibilidad jurídica y física para practicar el aseguramiento de la contabilidad, se debe a que la visita no ha iniciado y que la contabilidad del visitado tal vez no este a la vista, lógicamente esta hipótesis es resultado del razonamiento abstracto de nuestros legisladores.

DÉCIMA PRIMERA .- La figura del aseguramiento de la contabilidad en el ámbito del derecho fiscal es en definitiva inconstitucional, entre otras cosas, por la falta de una orden de autoridad competente que funde y motive la determinación de llevar a cabo tal diligencia; porque aunque se ha resuelto sobre su inconstitucionalidad de llevarse a cabo antes de iniciar la visita domiciliaria, porque al no existir consenso sobre la calidad de los visitadores,

se deja en sus manos funciones jurisdiccionales, legislativas y ejecutivas, y finalmente porque no existe un procedimiento específico que puedan seguir los visitadores después de que han determinado asegurar la contabilidad, bienes y mercancías, dejando a su libre arbitrio la determinación del mismo.

DÉCIMA SEGUNDA.- El aseguramiento de la contabilidad, es un acto de molestia adicional a la orden de visita domiciliaria que necesariamente debe estar fundado y motivado, para no transgredir la garantía establecida en el artículo 16 de la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

1. Alfaro Rodríguez, Roberto. La Inspección Fiscal. Semanario de Derecho Fiscal. UNAM, México, 1965.
2. Álvarez A. Roberto. La Función de Fiscalización. SHCP, México, 1980.
3. Armienta Calderón, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Textos Universitarios, México, 1977.
4. Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vols. 1 y 2, trad española, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964.
5. Briceño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Robredo, México, 1964.
6. Carpizo, Jorge. La Facultad Tributaria en el Régimen Federal en México, en Trimestre fiscal, Núm.1, año 1.
7. Cartas, Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Ed. Themis, México, 1994.
8. Cervera Torrejón, Fernando. La Inspección de los Tributos, Garantías y Procedimientos. Instituto de Estudios Fiscales de M. de H. Madrid, 1975.
9. Código Civil para el Distrito Federal y Territorios Federales.
10. Código Federal de Procedimientos Civiles.
11. Código Fiscal de la Federación.
12. Coutore, Eduardo J. Fundamentos de derecho procesal civil, Palma, Buenos Aires, 1966.
13. De La Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Decimasexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1990, Pág. 734.
14. Diep Diep, Daniel. Exégesis del Código Fiscal de la Federación. Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 1999.

15. Diep Diep, Daniel y Diep Herrán María del Carmen. Defensa Fiscal. Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 2001.
16. Fénech, Miguel. Derecho Procesal Tributario. Bosch, Barcelona, 1951. Vol. 3.
17. Gómez Valle, Sara. Legislación Fiscal. 8ª. Edición. Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V. México, 1993.
18. Gutiérrez, Pedro y Palomera Aguilar, José Amador. Fundamentos Jurídico-Administrativos en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria. Indetec. México, 1997.
19. Margáin Monautou, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Porrúa, 2001.
20. Martínez Vera, Rogelio. La Fiscalización de Impuestos Federales. Monterrey N.L 1981.
21. Patiño Escobedo, Susana. Análisis de las visitas domiciliarias previstas en el Código Fiscal de la Federación. Tesis. UNAM. Seminario de Derecho Fiscal. México, 1988.
22. Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. Derecho Fiscal. Ed. Banca y Comercio. México, 2000.
23. Ponce Rivera, Alejandro. Sugerencias Legales prácticas ante aseguramiento y secuestro de la contabilidad por parte de las autoridades fiscales. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1993.
24. Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa. Ed. TFF, México, 2000.
25. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México, 1997.
26. Sánchez Miranda, Arnulfo. Fiscal 1, Ed. ECAFSA. México, 1999.