



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS  
PÚBLICAS

LICENCIATURA EN DERECHO  
*Ciudad Universitaria*

TESIS POR ESCRITO QUE  
PRESENTA:

**IVÁN CÉSAR DÍAZ MÉNDEZ.**

***“El Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria para  
Verificar la Expedición de Comprobantes Fiscales al  
tenor del Principio de Seguridad Jurídica.”***

**ASESOR: DR. RAÚL GERMAN RODRÍGUEZ Y LOBATO**

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

México DF. a 30 de Enero de 2012



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS**

Cd. Universitaria, D. F., 30 de enero de 2012.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **DÍAZ MÉNDEZ IVÁN CESAR** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"EL ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES AL TENOR DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA"**.

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 ESPÍRITU"  
Director.**

**LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAELVÁZQUEZ ROBLES.**



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL

**100 UNAM**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE MÉXICO  
1910 - 2010

# **DEDICATORIA**

---

Antes de comenzar con el presente apartado, quisiera advertir que el orden expuesto no denota una mayor o menor importancia sobre el grado de afección manifiesta, de igual modo ofrezco una disculpa para aquellos que se sientan excluido sí he cometido el desliz de no considerarlos en forma personal, la justificación de no hacerlo de este modo es por el espacio destinado para estas líneas, por su comprensión gracias.

Dedico éste trabajo y aprovecho la ocasión para manifestar mi agradecimiento a:

**Dios**, mí creador.

Por haberme permitido llegar a disfrutar este momento con salud y sosiego rodeado de mis seres queridos.

Por darme la oportunidad de vivir sucesos que me han enseñado a afirmar que nada en esta vida está escrito y depende de la voluntad de cada uno de nosotros intentar cambiar nuestra realidad. Que aquello que parece imposible –salvo cuestiones relacionadas con el tema de la muerte– se puede hacer posible, siempre y cuando no se pierda la fe y se caiga en la desesperanza.

**La Sra. Elvía Méndez Salazar**, mí progenitora.

Por ser mí consejera, guía y dirección, quien hasta el día de hoy me instruye con amor, sabiduría y paciencia en este largo camino llamado vida.

Madre a ti te agradezco por ser mí luz y estar siempre a mi lado, para recordarme que no obstante la vida esta plagada de tragos amargos y continuas desilusiones, también está compuestas de cosas maravillosas, las cuales se valoran más cuando reconocemos la bendición de existir.

**La Universidad Nacional Autónoma de México**, mí amada alma máter.

Por abrirme las puertas y cobijarme en tus aulas, al permitirme acceder a una formación intelectual, académica y humana e infundir en mí el espíritu de un universitario con valores como el respeto, la tolerancia, la honestidad, la dedicación, el compromiso y la lealtad.

Mis **Profesores**, perpetuos forjadores.

Hombres y mujeres dedicados a la docencia desinteresada –salvo el de enseñar–.

Aquellos buenos maestros que me enseñaron durante esta parte de mi vida académica, a perseguir el aprendizaje y particularmente quienes me aleccionaron a amar esta profesión y a desempeñarla dignamente.

También agradezco aquellos profesores que con su actuar quebrantan la esencia de la enseñanza, pues de ellos aprendí a reconocer y valorar a los excelentes maestros.

Mis **Amigos**, eternos aliados.

Personas que estuvieron a mi lado en momentos críticos, que con su aliento me impulsaron a continuar con este proyecto, cuando las ideas de claudicar pasaron por mi mente.

Aquellos quienes me permiten formar parte de su vida y me brindan un espacio de su tiempo para escuchar mis quejas y reclamos, pero sobre todo cuando abren su corazón para brindarme el mejor de sus consejos.

Mención especial para:

El **Lic. Raúl German Rodríguez y Lobato**, mi entrañable asesor y profesor.

Hombre tan especial que con su peculiar y siempre afable estilo llamaba mi atención sobre los desaciertos cometidos durante el desarrollo de este trabajo.

Maestro le estoy agradecido por sus esfuerzos, ideas, tiempo y dedicación prestados para la realización de esta obra, sin los cuales hubiera sido muy complicado poderla concluir en los términos deseados, reconozco lo persistente que suelo ser y por ello tiene para mí un significado especial haber contado con su guía y dirección, puesto que soy consciente de lo complicada que es su agenda de trabajo y los compromisos que tiene para con la universidad y otras personas.

Licenciado, no encuentro palabra alguna para demostrar mi más sincero reconocimiento a sus atenciones más que expresarle una eterna gratitud.

*“El secreto de la felicidad es tener gustos sencillos y una mente compleja, el problema es que a menudo la mente es sencilla y los gustos son complejos.”*

**Fernando Savater.**

# ÍNDICE

PÁG.

INTRODUCCIÓN..... I

## **Capítulo I. La Fiscalización y las Facultades de Comprobación Fiscal**

1.- Consideraciones Previas.....	2
2.- La Fiscalización.....	9
2.1. Concepto.....	9
2.2. El Alcance de la Función Fiscalizadora.....	11
2.2.1. Función Económica.....	11
2.2.2. Función Sociológica ó Preventiva.....	15
2.3. Objetivos de la Fiscalización.....	19
2.4. Tipos de Fiscalización.....	21
2.4.1. Fiscalizaciones de Oficina.....	26
2.4.2. Fiscalizaciones de Campo.....	27
3.- Las Facultades de Comprobación Fiscal.....	32
3.1. Su Justificación.....	34
3.2. Fundamento Constitucional.....	39
3.3. Fundamento Legal.....	42
4.- La Facultad de Comprobación señalada en el artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación.....	45

---

---

---

## **Capítulo II. El Marco Constitucional de las Visitas Domiciliarias y las Garantías de Seguridad Jurídica**

1.- La Función Normativa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como Presupuesto Esencial de las Visitas Domiciliarias.	54
2.- La Trascendencia del Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	57
3.- Examen Particular de los Requisitos y Condiciones para la Práctica de las Visitas Domiciliarias previstos en el Artículo 16 Constitucional.	59
3.1. Exigencia de Mandamiento Escrito.	60
3.2. Autoridad Competente Emisora del Mandamiento.	63
3.3. Fundamentación y Motivación.	66
3.3.1. Significado de Fundamentación.	67
3.3.2. Significado de Motivación.	70
3.4. El Principio de Inviolabilidad del Domicilio.	74
3.5. La Exigencia de Exhibir la Contabilidad.	80
3.6. Formalidades de los Cateos.	84
3.6.1. La Determinación del Sujeto Pasivo y del Objeto de la Inspección.	86
3.6.2. El Levantamiento del Acta Circunstanciada de la Diligencia.	92
3.6.3. La Presencia de Dos Testigos.	96
4.- La Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales como Obligación Formal del Contribuyente, Sujeta a ser Objeto de las Facultades de Comprobación.	102

---

---

---

### **Capítulo III. Los Requisitos de Legalidad de la Visita Domiciliaria (Artículos 38, 42 fracción V, 43 y 49 del Código Fiscal de la Federación)**

1.- La Orden de Visita debe constar por Escrito en Documento Impreso. _____	106
2.- Señalamiento de la Autoridad que Emita la Orden. _____	108
3.- Designación del Lugar y Fecha de Emisión de la Orden. _____	116
4.- La Fundamentación y Motivación en la Orden de Visita. _____	118
5.- Expresión del Objeto ó Propósitos en la Orden de Visita. _____	128
6.- Ostentar la Firma del Funcionario Competente. _____	133
7.- Indicación del Nombre de la Persona a quien se Dirige la Orden de Visita. _____	136
8.- Señalar el Lugar donde se Practicará la Visita. _____	141
9.- Indicación del Nombre de la Persona o Personas que efectuaran la Visita Domiciliaria. _____	153

---

---

---

**Capítulo IV. Análisis Jurídico de la Visita  
Domiciliaria para Verificar la Expedición y Entrega de los  
Comprobantes Fiscales a la Luz de las Garantías de Seguridad Jurídica.**

1.- La Verificación en Materia de Comprobantes Fiscales.	156
2.- Qué se Considera Comprobantes Fiscal y su Importancia.	159
2.1. Los Requisitos de los Comprobantes Fiscales.	161
3.- El Inicio de la Facultad para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes con los Requisitos Fiscales.	
3.1. La Entrega de la Orden de Visita.	174
3.2. Sujetos a Quienes se puede Entregar la Orden.	176
3.2.1. El Contribuyente.	176
3.2.2. El Representante Legal.	178
3.2.3. El Encargado o la Persona que se Encuentra al Frente del Lugar Visitado.	180
3.2.4. La Principal Problemática presentada cuando la Orden de Visita es Entregada y Ejecutada con Persona Distinta al Contribuyente o un Representante Legal.	197
3.3. La Identificación de los Visitadores.	207
3.4. La Designación de los Testigos.	211
3.4.1 El Momento Oportuno para Efectuar la Designación de los Testigos y su Desahogo	212
3.4.2. El Papel que Desempeñan los Testigos en la Visita.	217
3.4.3. La Problemática que se Presenta con los Testigos.	220

---

---

---

#### 4.- Desarrollo de la Visita para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales.

4.1. La Inspección Material de la Obligación.	225
4.2. Los Alcances y Límites Interpretativos dados al Acta Circunstanciada en Materia de Comprobantes Fiscales.	227
4.2.1. La Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales.	229
4.2.2. Los Expedidos Contengan los Requisitos Fiscales.	239
4.3. Las Formas por Medio de las cuales se Realiza la Función Inspectoria.	244
4.3.1. Información Requerida a la Persona que Realizó el Consumo Material del Bien o Servicio (Clientes).	244
4.3.2. Información Requerida al Personal del Contribuyente Auditado.	246
4.3.3. Inspección Ocular en el Establecimiento Visitado.	246

#### 5.- Conclusión de la Visita para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes con los Requisitos Fiscales.

5.1. El Cierre del Acta de Visita.	249
5.2. El Plazo para Desvirtuar las Presuntas Infracciones.	250
5.3. Las Infracciones en Materia de Comprobantes Fiscales.	253

## **CONCLUSIONES.**

## **FUENTES DE INVESTIGACIÓN.**

# INTRODUCCIÓN

---

Uno de los temas polémicos en nuestro país es lo concerniente a las finanzas públicas del Estado, puesto que con la presente crisis los sectores más castigado han sido la clase media y baja, particularmente aquellos que pertenecen al grupo de los contribuyentes activos, mismos que cada año se ven afectados y obligados a soportar el incremento en las tasas de algunos impuestos, incluso la fijación de nuevos de ellos en servicios que les son indispensable para el desarrollo y mantenimiento de su actividad.

Mucho se ha dicho que en otras naciones, la tasa de ciertos impuestos es mayor a la fijada en México. Así se tiene que el Impuesto al Valor Agregado, en otras latitudes oscila entre un 18 y 20%, mientras que en nuestro caso es apenas de un 16%.

Sin embargo, en la opinión de muchos contribuyentes no tendrían mayor reparo en sufragar con un porcentaje más elevado y llegar a los estándares internacionales en este rubro si se contara con la certeza que todos aportan, esto es, que la carga tributaria se encuentra repartida y no recae en unos cuantos que tuvieron a bien inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. Más aún, si se asumiera que los recursos tributarios están manejados eficientemente con el fin de mejorar servicios indispensables para la sociedad como: la seguridad, educación, distribución de agua potable, disponibilidad de medicamentos en el sector salud, instalación de alumbrado público, etcétera. Pero frente a este horizonte figuran problemas como el desempleo, altos índice de inseguridad, escasez de agua, pandemias, recortes al presupuesto de las universidades públicas, carencia de medicamentos en otros más.

El panorama es igual de desalentador cuando la sociedad percibe el derroche de los recursos financieros, como lo es el sufragar estratosféricos salarios de ciertos servidores públicos, junto con las enormes prestaciones adyacentes al cargo desempeñado, sin mencionar los escándalos financieros en los cuales se ven inmiscuidos, las enormes partidas presupuestales destinadas a los partidos políticos, programas sociales infructuosos, defraudaciones, entre otros cuestionamientos de esta índole.

Por esta razón no es de extrañar que al evidenciarse esta clase de sucesos muchos contribuyentes opten por considerar la idea de conducirse fuera del marco legal en materia tributaria, es decir, formar parte de aquellos gobernados que no apoyan al sostenimiento del Estado, observando a la postre un incremento en la llamada “*evasión fiscal*”, fenómeno muy marcado en los países subdesarrollados y de la cual no se esta exento y bajo dicho contexto es que se aborda en la presente obra un tema muy ligado a este último, consistente en lo que se conoce como la “*fiscalización*”, pero no en su concepto amplio, sino restringido a la verificación de la expedición de comprobantes fiscales por los ingresos que obtiene un contribuyente.

En el primer capítulo de este trabajo, se abordan una serie de conceptos de tan importante término tributario. De igual forma se fijan los alcances de esta fundamental labor Estatal, pues basta reconocer que esta tarea no solamente se circunscribe en ser un instrumento para reducir y combatir la mencionada evasión fiscal, buscando establecer una conciencia en la sociedad a efecto de que los integrantes de la misma se abstengan de llevar a cabo esta practica tan lesiva, mediante políticas represivas poco ortodoxas. Pues es insoslayable que la verdadera necesidad de efectuar la fiscalización, obedece más a cuestiones de naturaleza económica.

Cabe precisar que en el capítulo de mérito, se podrán advertir los objetivos de la fiscalización, así como los arquetipos de la misma, encontrando una breve explicación de cada una de ellas.

En el derecho positivo mexicano estas formas de fiscalización se encuentran sustentadas en las denominadas **facultades de comprobación fiscal**, albergadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Ciertamente es que el sistema jurídico mexicano al exigir a los entes del Estado la sujeción al imperio de la ley, hace sugerir la imperiosa necesidad de que las mencionadas facultades cuenten con un sustento a nivel constitucional y también hallen cabida en un ordenamiento distinto, configurando de esta manera su sustento legal. Sobre ambos extremos se brindan ciertas consideraciones.

Ahora bien, tradicionalmente cuando se habla de la fiscalización se puede llegar a pensar que esta labor obedece estrictamente a comprobar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas; sin embargo en nuestro orbe tributario obran de manera paralela a éstas, las obligaciones formales, las cuales, en ocasiones, por sus consecuencias jurídicas resultan ser tan importantes como las de pago.

En efecto, una de las obligaciones fiscales formales más significativa es aquella consistente en la de expedir, entregar, enviar, registrar y conservar los comprobantes de todas y cada una de las operaciones que realizan los contribuyentes con el público en general. Dichos comprobantes deben cumplir con los requisitos establecidos en las normas jurídicas fiscales y por ello se les denominan "**comprobantes fiscales**". La trascendencia de dicha obligación estriba en que constituye un elemento de control respecto de los ingresos y egresos de los contribuyentes los cuales se reflejan en sus declaraciones fiscales, y de ahí la importancia para el fisco mexicano el comprobar su cabal cumplimiento.

Dicha facultad de comprobación se encuentra señalada en el artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación, conocida como *la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales*, punto medular de la presente tesis, y en relación a ella se exponen ciertos antecedentes de su origen.

Por lo que hace al segundo capítulo, se plantea el marco constitucional de las visitas domiciliarias, destacando las garantías de seguridad jurídica contenidas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Razón por la que se sirve de un estudio de cada una de estas garantías, mismas que representan las exigencias que nuestro máximo ordenamiento impone a las autoridades fiscales para poder llevar a cabo actos de molestia sobre los particulares y de esta manera afectar legítimamente su esfera jurídica en ciertos bienes tutelados.

El examen particular de estas exigencias comprende algunas reflexiones en lo que es el mandamiento escrito, la autoridad competente, la concurrencia en dicho mandamiento de la fundamentación y motivación, así como consideraciones al principio de inviolabilidad del domicilio, la exigencia de exhibir la contabilidad, sujeción a las formalidades de los cateos. No menos importantes son también las ideas expuestas en torno a las exigencias de expresarse en el comentado mandamiento, el sujeto pasivo de la inspección y el objeto que se busca.

Como parte de las exigencias constitucionales están aquellas condicionantes surgidas en el desarrollo material de las visitas domiciliarias, mismas que son el levantamiento del acta circunstanciada en la presencia de dos testigos de asistencia. Sobre ambas condicionantes en el capítulo que nos ocupa se proyecta la manera en como se deben satisfacer al tenor de nuestra Carta Magna.

Cabe recordar que nuestra Constitución Política de manera enfática contempla tres supuestos perfectamente definidos para la practica de las visitas domiciliarias, entre ellos esta aquel consistente en “*exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales*”, y como parte de dicha potestad, se encuentra la verificación de las disposiciones en materia de comprobantes fiscales, hecho que irremediabilmente se refleja en el presente estudio.

De esta manera se llega al capítulo tercero, que por obvias razones, no podría dejar de referirse a los requisitos de legalidad de las visitas domiciliarias.

Perennemente el Código Fiscal de la Federación, rinde tributo a las exigencias constituciones para poder llevar a cabo visitas domiciliarias, al ser éste el ordenamiento jurídico que las regula y contempla a nivel materia tributaria, por ello resulta lógico referirse a tales extremos.

Habida cuenta que la autoridad administrativa deviene en obligada en emitir una orden de visita domiciliaria en documento impreso, expresando el nombre de aquella que esta suscribiendo el acto de molestia, como parte de esta exigencia es que se realizó una exposición a efecto de determinar qué autoridades tributarias en concreto pueden legalmente llevar a cabo una visita para verificar la expedición y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales.

Así mismo como parte del estudio de las exigencias legales se desarrolla lo concerniente al lugar y fecha de emisión de la orden, su fundamentación y motivación, el objeto y periodo de la obligación formal que nos atañe.

Entre las exigencias legales de la orden de visita se abordan, el relativo a ostentar la firma de servidor público competente, indicación de la persona a quien va dirigida la orden y el señalamiento del lugar donde se practicara la visita, no obstante el tratamiento que se le da a esta última exigencia por cuanto hace a las visitas domiciliarias que nos ocupa de que esta se puede desarrollar en el domicilio fiscal del contribuyente, en un establecimiento, sucursal, local, puesto fijo y semifijo, siempre que todos estos lugares se encuentren abiertos al público en general, y se realicen enajenaciones, presten servicios ó se contrate el uso y goce temporal de bienes, así como el almacenamiento de mercancías.

Por lo que respecta al capítulo cuarto, se puede advertir un puntual estudio de la visita domiciliaria para verificar la expedición y entrega de los comprobantes fiscales. Para ello se comienza con advertir la necesidad de destacar la verdadera naturaleza de los comprobantes, más aquellos que se dicen ser con “*efectos fiscales*”, consecuentemente se acogen un par de conceptos esgrimidos por algunos especialistas, así como por el propio Servicio de Administración Tributaria.

De igual forma y como parte del estudio de la visita domiciliaria en cuestión, se muestran todos y cada uno de los requisitos que deben contener los comprobantes para que se estimen con “*efectos fiscales*”, tanto aquellos contemplados en el Código Fiscal de la Federación, como los señalados en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, los fijados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los esparcidos en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Una vez abordados los puntos anteriores, el resto del estudio llevado a cabo en este capítulo se dividió en tres rubros, en el primero de

ellos, denominado “*El Inicio de la Facultad para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes con los Requisitos Fiscales*”, se encuentra cómo debe colmarse la actuación consistente en la *entrega* de la orden de visita, los sujetos con quienes se puede efectuar la misma, entre los que figuran el contribuyente, un representante legal, un encargado o cualquier persona que se encuentre al frente del lugar visitado, destacando los serios inconvenientes que reviste que dicha actuación se realice con cualquiera de estas dos últimas personas.

En efecto, se ha de reconocer que una de las principales características emblemáticas de este tipo de visita domiciliaria, misma que ha sido objeto de serios cuestionamientos por parte de la doctrina, es la consistente en que para su desarrollo no se hace necesario entenderse con el directamente interesado y quién es al final de cuentas la persona sobre la cual se pretende afectar su esfera jurídica, pues bajo el argumento que debe guardarse “sigilo” para su práctica se desestima la posibilidad de formular un citatorio previo para requerir su presencia en el caso de no encontrarse a la llegada de los visitantes, de esta manera se permite ejecutar la orden y consecuentemente llevarse a cabo sin su presencia bastando la asistencia de un tercero, mismo que debe encontrarse al frente del lugar a inspeccionar y con él efectuarse dicha visita, cuestión que rompe con los principios de seguridad jurídica y sobre ello se advierte en este capítulo un particular estudio.

Otro de los aspectos que se retomaron y sobre el cual se expusieron ciertas reflexiones estriba en la manera como los visitantes proceden a identificarse previa entrega de la orden respectiva, esto es, en el capítulo de mérito se percibe la forma en que los visitantes deben identificarse acorde a los lineamientos fijados en ley, de igual forma se destaca un punto muy ligado a éste, consistente en precisar los datos que debe contener el documento con el cual los visitantes proceden a identificarse en este tipo de visita domicilia.

Así mismo se expone lo concerniente a la manera en cómo se espera que se proceda a designar a los testigos de asistencia, precisando el momento oportuno para llevar a cabo dicha diligencia, con ello se determinan los efectos de su designación.

En atención a los testigos de asistencia se exalta su importancia en la presente visita, destacando ciertos problemas en torno a ellos.

Con todo lo anterior se arriba al segundo rubro intitulado "*Desarrollo de la Visita para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales*", en dicho apartado se comprenden aspectos como la inspección material de la obligación, es decir, los principales efectos y alcances atribuidos al objeto a verificar con esta facultad de comprobación fiscal resultando ser: "***la expedición y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales***" y/o que "***los expedidos contengan dichos requisitos***", ello al contexto de los criterios jurisprudenciales sostenido por algunas Sala Regionales del entonces Tribunal Fiscal de la Federación. Lo antes expuesto como parte del levantamiento del acta circunstanciada que están obligados a suscribir los agentes de la Administración Local de Auditoría Fiscal.

Ahora bien, como una exigencia a los visitantes para que el acta se diga ser circunstanciada es el señalamiento de la forma a través de cual efectuaron la función inspectora, precisando en el capítulo de mérito tres de estas formas que son: "*información requerida a la persona que realizó el consumo material del bien o servicio (clientes)*"; "*información requerida al personal del contribuyente auditado*" y la "*inspección ocular en el establecimiento visitado*", encontrando los serios inconvenientes que revisten todas y cada una de estas formas de inspección.

Por otro lado, en el rubro que lleva por título “*Conclusión de la Visita para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes con los requisitos Fiscales*” es donde encuentran cobijo una serie de sucesos que solamente se producen al cierre del acta de visita, no obstante, se sirve del mismo para precisar ciertas consideraciones como el efecto jurídico atribuido al acta que carezca de las firmas de las personas que intervinieron en la diligencia, o la relacionada con el plazo para desvirtuar las presuntas infracciones detectadas derivado de la ejecución material de la facultad de comprobación fiscal, etcétera.

Algo digno de destacarse no demeritando los puntos antes señalados, es lo concerniente a que en este capítulo se precisan cuáles son las sanciones a las que se puede hacerse acreedor el contribuyente auditado si en su establecimiento se advierte incumplimiento a esta obligación, dichas sanción puede ser desde una *multa* hasta una *clausura preventiva*, en este último supuesto en caso de haber una reincidencia.

Cabe aclarar que una importante fuente que complementa el estudio de la presente obra, fue la inclusión de los más recientes criterios jurisprudenciales emitidos al respecto, buscando con ello estar actualizados en este tema.

Finalmente no resta más que hacerles una cordial invitación para adentrarse a la lectura de este trabajo, el cual fue realizado desprendido de cualquier motivo pernicioso, puesto que nuestro principal objetivo fue realizar un análisis crítico de esta importante facultad de comprobación fiscal, intentando ser objetivos en cuanto a su estudio, abrigando la esperanza de sí haberlo conseguido.

*CIDM.*



# C A P Í T U L O I

## LA FISCALIZACIÓN Y LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

**SUMARIO:** 1.- Consideraciones Previas, 2.- La Fiscalización, 2.1. Concepto, 2.2. El Alcance de la Función Fiscalizadora, 2.2.1. Función Económica, 2.2.2. Función Sociológica ó Preventiva, 2.3. Objetivos de la Fiscalización, 2.4. Tipos de Fiscalización, 2.4.1. Fiscalizaciones de Oficina, 2.4.2. Fiscalizaciones de Campo, 3.- Las Facultades de Comprobación Fiscal, 3.1. Su Justificación, 3.2. Fundamento Constitucional, 3.3. Fundamento Legal, 4.- La Facultad de Comprobación señalada en el artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

**El objetivo del presente capítulo es establecer el marco de referencia que permita conocer, en términos generales, el sentido y alcance de la locución “fiscalización”, su función, el ámbito en el cual se aplica, y cómo se manifiesta en las facultades de comprobación fiscal, con la intención de resaltar aquella consistente en verificar la expedición y entrega de comprobantes con los requisitos fiscales, al ser una de las visitas domiciliarias más importantes en nuestro país.**



## 1.- CONSIDERACIONES PREVIAS

En todos los países del mundo, independientemente de su forma de gobierno, modo de producción, religión, filosofía, etcétera, se presupone la existencia del Estado<sup>1</sup>, el cual entre sus múltiples funciones tiene la de establecer la política económica de un país y evidentemente para ello se requiere tanto de la administración de sus riquezas como del control sobre sus habitantes. Con ello el propio Estado está en aptitud de hacer frente a la demanda social exigida por estos últimos, traducida en la prestación de servicios elementales como: educación, salud, seguridad, vivienda, administración de justicia, obras y servicios públicos, entre otros más.

Es por ello que el Estado se ve obligado a emplear recursos financieros, materiales y humanos a efecto de poder cumplir con su cometido. La utilización de los recursos en mención implica una serie de gastos mismos que en forma genérica se denominan como gasto público.

---

 <sup>1</sup> La palabra "Estado" viene del latín *status* y es un concepto político que se refiere a una forma de organización social, soberana y coercitiva, formada por una serie de instituciones que tienen el poder de regular la vida sobre un territorio determinado, pero normalmente se define como el conjunto de instituciones que poseen autoridad y potestades para establecer las normas que regulan una sociedad, teniendo soberanía sobre un territorio determinado. Max Weber, define el Estado como una organización que reclama para sí el "monopolio de la violencia legítima"; por ello, dentro del Estado se incluye instituciones tales como las fuerzas armadas, la administración pública, los tribunales y la policía, asumiendo pues el Estado las funciones de defensa, gobernación, justicia, seguridad y otras tantas más. En este orden de ideas, para los efectos del presente trabajo empleamos la expresión, "Estado" en los términos antes descritos.



Para cubrir el gasto público se recurre al financiamiento, el cual puede proceder del exterior, o bien, se obtenga de manera interna. En el primer caso está el suministrado por la banca internacional, recurriendo a los empréstitos de organismos tales como el Fondo Monetario Internacional ó el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, por mencionar algunos ejemplos. La justificación de este tipo de financiamiento se da por la insuficiencia o incapacidad del Estado para generar recursos propios y suficientes, sin embargo, es el menos indicado al provocar un endeudamiento nacional.<sup>2</sup>

Por otro lado se cuenta con el financiamiento interno cuyos recursos se clasifican en “*tributarios*” y “*no tributarios*”. Los primeros provienen de las contribuciones, en tanto que la fuente de los segundo es diversa a éstas. Este tipo de financiamiento, concretamente los recursos tributarios, representan una fuente significativa de enorme importancia para el Estado Mexicano. No obstante, hoy en día solamente constituyen alrededor del 17.5% del Producto Interno Bruto, cifra de acuerdo con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> <http://sdpnoticias.com/sdp/contenido/nacional/2010/12/31//28/1186795>, Deuda Externa Creció 114% en 4 años de Calderón, Por Redacción/SDP | 31 de Diciembre 2010-12:36, Información del periódico *la Jornada*, página consulta el día 11 de Febrero de 2011.

<sup>3</sup> <http://www.cnnexpansión.com/mi-dinero/2009/05/22/mas-recaudacion-con-impuestos-indirectos>, Más Recaudación con Impuestos Indirectos, Por Enrique Duarte, página consulta el día 11 de Febrero de 2011.



Inmersos en el tema de los recursos tributarios, conviene destacar que conforme pasa el tiempo se agudiza un problema de antaño, sobre el cual no se profundizará en demasía al no formar parte del tema central del presente trabajo, sin embargo, es necesario hablar de él al incidir de forma directa con los puntos más adelante a tratar y sirve para la mejor comprensión de este capítulo, el problema al cual se hace referencia se le conoce como “*evasión y/o elusión tributaria*”.

Dicha cuestión no es propia y exclusiva de países como el nuestro, sino en general de todos los países, pero se reconoce que se presenta de manera más marcada en América Latina por ser considerados países en vías de desarrollo, pues según la opinión de Alba Lucía Orozco de Triana, son naciones donde se presentan las causas más frecuentes del incumplimiento de las obligaciones tributarias derivado de factores que sintetizadamente se describen a continuación:

- **La Falta de Conciencia Tributaria:** Está fuertemente influenciado por la idiosincrasia de cada pueblo y relacionado con el grado de insatisfacción y aspiraciones frustradas de los ciudadanos. En este sentido, existe un rechazo generalizado hacia quienes no cumplen cabalmente con sus deberes impositivos; mientras tanto en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplidor se le considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad.



- **Desconocimiento del Destino útil de los Recursos originado de los Impuestos:** Esto se relaciona por un lado con la falta de difusión que el Estado hace sobre la utilización de los fondos públicos en inversiones que representen beneficios concretos para la propia población contribuyente. Además, por otro lado, en la falta de confianza en el destino dado por el Estado a ese dinero, principalmente relacionado con su mala o ineficiente administración.
- **Complejidad y Constantes cambios en la Legislación Tributaria:** La necesidad de obtener mayores recursos en las Administraciones Tributarias de bajo cumplimiento provoca la necesidad de crear nuevos impuestos o formular cambios legislativos tendientes a aumentar las bases imponibles de tributos existentes. Estas reformas legales obligan, a dictar nuevas reglamentaciones que cambian constantemente las obligaciones de los contribuyentes. Este tipo de políticas, además de los perjuicios que provocan, desalientan al cumplimiento espontáneo de los contribuyentes que deben, a efectos de evitar incumplimientos por malas interpretaciones, a estar constantemente asesorados en la materia, aún para los más pequeños contribuyentes, lo que implica un costo adicional a la carga tributaria.
- **Baja Percepción de Riesgo por parte de los Administrados:** Si aquellos contribuyentes que no cumplen en tiempo y forma con sus deberes impositivos consideran que la Administración no los puede controlar eficazmente, ello provoca de inmediato una sensación de impunidad, que es determinante en su actitud evasora. Caso contrario, si el Fisco demuestra una alta capacidad de detectar esos incumplimientos incidirá favorablemente en un cambio de conducta hacia el buen comportamiento tributario.
- **Lentitud en el Accionar por parte del Fisco:** Al igual que en el punto anterior, la falta de inmediatez en la detección de incumplimientos y la lentitud en la ejecución de acciones operativas concretas también desalientan al correcto comportamiento voluntario espontáneo de los administrados, con la pérdida de percepción del riesgo que esto implica.



- **Falta de Equidad en el Sistema Tributario:** Si las estructuras tributarias provocan que contribuyentes de similares ingresos tributen sumas distintas o empresas con niveles altos de ingresos contribuyan montos menores que pequeños comerciantes, profesionales o asalariados, no cabe duda que esto desalentará y desmoralizará a quienes cumplan adecuadamente con sus deberes tributarios, erosionando la conciencia fiscal de la comunidad en su conjunto.<sup>4</sup>

En las condiciones antes expuestas y derivado de la importancia que representan los recursos tributarios, el Estado crea órganos especializados en la materia con la firme encomienda de aplicar la legislación fiscal y con ello obtener una correcta percepción de las contribuciones, así como atender la problemática de la evasión, por lo que se puede apreciar la existencia de dos tareas perfectamente vinculadas.

Uno de esos órganos se identifica como la “Administración Tributaria”, el cual tiene tres funciones imprescindibles que le dan fundamento a su existencia y que son: la **recaudación**, **fiscalización** y **la liquidación**. No obstante, existen otras tantas que pueden concurrir en mayor o menor medida según su tipo de estructura o el grado de sofisticación de los procesos efectuados por él, denominadas **funciones auxiliares** o de **apoyo** tendientes a facilitar y agilizar las distintas tareas desarrolladas habitualmente. De igual forma coexisten las **funciones no especializadas**, que corresponden a todo género de organización administrativa.



<sup>4</sup> OROZCO DE TRIANA Alba Lucía, “Tecnología Aplicada para Combatir la Evasión Fiscal”, (Trabajo presentado ante la XVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), realizada del 20 al 24 de junio de 1983, en Curazao, Antillas Holandesas) Boletín DGI., Buenos Aires. Pág. 787.



Ahora bien, la función de **recaudación** incluye todas las actividades relacionadas con el cobro, pago y control de los créditos fiscales.<sup>5</sup> Cuando estos fueron enterados en forma espontánea, se está en presencia de una función “pasiva”, por tanto, cuando la Administración Tributaria realiza las acciones necesarias tendientes a cobrar coactivamente aquellos montos que no obtuvo de manera voluntaria y espontánea por parte de los sujetos pasivos, constituye una actividad de carácter “activa”. Cabe precisar que el fin principal e inmediato de la Administración Tributaria consiste en lograr una máxima recaudación dentro de un determinado marco de políticas fiscales e intrínsecamente de una estructura jurídica tributaria, con bajo costo de administración tanto para el órgano recaudador, como para los propios contribuyentes.

El maestro Rigoberto Zamudio Urbano refiere que para alcanzar lo antes expresado, se necesita la presencia de ciertos principios implícitos los cuales son:

- 1.- **De eficiencia:** Máxima recaudación al mínimo costo administrativo (criterio de optimización).
- 2.- **De política tributaria:** Consecución de las metas y objetivo socio-económico planteados por el gobierno.
- 3.- **De legalidad:** Apego a una estructura y aplicación estricta a las leyes tributarias.

---

 <sup>5</sup> En nuestro país a diferencia de otros, la Administración de Recaudación se encarga de recibir los pagos espontáneos y de cobrar coactivamente los créditos adeudados, por tanto, la función de recaudación comprende tanto el cobro espontáneo como el coactivo, en el entendido que cobrar significa, según el diccionario de la real academia de la lengua española “recibir dinero como pago de una deuda”.



4.- **De administración:** Apoyo permanente en la colaboración del contribuyente para la administración del tributo y promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.<sup>6</sup>

En relación a la función **fiscalizadora**, previo a comenzar su estudio resulta conveniente hacer cierta precisión, ésta proyecta dos orientaciones complementarias y de aplicación simultánea: la formación de la conciencia tributaria colectiva, llamada **preventiva**, y el control sobre los sujetos obligados para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, denominada **ejecutiva**. La primera es de índole evidentemente sociológica, mientras que la segunda obedece a una cuestión netamente económica y esta última presupone la función de **liquidación** misma que se relaciona con el acatamiento o inobservancia de las disposiciones fiscales a cargo de los sujetos obligados.

Para efectos del presente trabajo y a fin de abordar el estudio de la fiscalización, el mismo se encauzará en las dos orientaciones antes precisadas, sin embargo, tratándose de la orientación sociológica ésta se tocará de forma superficial, a diferencia de la económica, a la cual por la estrecha relación que guarda con el tema se le dará un énfasis mayor. En consecuencia en el apartado siguiente se procederá a dilucidar ciertas cuestiones de la fiscalización dignas de ser comentadas.



<sup>6</sup> ZAMUDIO URBANO Rigoberto, “Sistema Tributario en México”, Editorial Porrúa S.A., México, 2005, Págs. 24-25.



## 2.- LA FISCALIZACIÓN

### 2.1. CONCEPTO

La palabra “fiscalización” deriva de fiscal y ésta del latín *fiscalis* que significa “del fisco”. El maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su obra “*Diccionario Jurídico Práctico*”, proporciona la siguiente definición <<mecanismo de control, que tiene una connotación muy amplia y en ocasiones es empleada como sinónimo de inspección, vigilancia, seguimiento de auditoría, supervisión, control y, de alguna manera, también implica comparar, es decir, el término significa cuidar y comprobar que se procede con sujeción a la ley, y a las normas establecidas para el efecto.>><sup>7</sup>

En tanto que en el Diccionario Jurídico Mexicano que edita el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México se maneja que la fiscalización <<es un galicismo de uso frecuente empleado en la terminología administrativa, y que sirve para denotar la función de control que las autoridades ejercen en una materia determinada. En el campo fiscal, indica la inspección y vigilancia que el fisco realiza de sus distintos ingresos.>><sup>8</sup>



<sup>7</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo, “Diccionario Jurídico Práctico”, Vol. II, Editorial Oxford, México, 2005, Pág. 476.



<sup>8</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, “Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo “D-LL”, Editorial Porrúa S.A., México, 2000, Pág.1708.



Con base en lo anterior, se puede afirmar, en un sentido estricto, que la expresión “fiscalización” significa el **mecanismo administrativo de control**, que efectúa la Administración Tributaria sobre los contribuyentes y demás sujetos obligados, a efectos de constatar que han observado cabalmente las disposiciones tributarias a su cargo, y como parte de este cumplimiento han satisfecho de manera efectiva y plena sus obligaciones en materia fiscal.



## **2.2. EL ALCANCE DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA**

La labor que desempeña la Administración Tributaria en lo que hace a la función fiscalizadora es, por una parte, valerse de ésta para la instauración de un control efectivo sobre los contribuyentes, con la intención de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales a su cargo y, en la medida de lo posible, crear en el animo de los mismos una conciencia tributaria sobre el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, la cual se logre proyectar sobre toda la comunidad de contribuyentes activos, por lo tanto, se advierte que tal labor tiene la mira puesta en dos orientaciones complementarias y de aplicación simultánea, pero de alcances distintos, toda vez que, una es de corte económico, mientras que la otra es de índole sociológico.

### **2.2.1. FUNCIÓN ECONÓMICA**

La orientación de fiscalización, vista desde el enfoque económico, parte inicialmente como herramienta de gestión tributaria, esto es, contempla al conjunto de actividades, medidas y operaciones realizadas por la Administración Tributaria, tendientes a verificar que los contribuyentes estén acatando las disposiciones fiscales a su cargo, con la intención de que de no ser así, se les coerza para ello. Se dice que lo anterior constituye una parte de esta función porque la finalidad que se



persigue es que al momento de evidenciar que los sujetos obligados están incumpliendo con sus deberes fiscales –con base en un previo procedimiento– se dé acceso a la fase liquidatoria.

En efecto, algunos autores como Fernando Saínz de Bujanda consideran que <<la inspección tributaria –fiscalización–, es aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria de las normas que imponen obligaciones tributarias...>><sup>9</sup> Esta forma de ver a la fiscalización también viene respaldada por Javier Pérez Arraiz quien afirma que la <<comprobación es necesariamente un acto instrumental que sólo puede girarse si luego podrá dictarse el acto de liquidación...>><sup>10</sup>

De las consideraciones vertidas por estos autores se desprende la liquidación como un elemento que no ha de pasar inadvertido, pues constituye una función trascendental para los fines de la fiscalización, sin la cual se podría decir que esta última sería ociosa, por ello la necesidad de relacionar a la fiscalización con el

---

 <sup>9</sup> SAÍNZ DE BUJANDA Fernando, “La Inspección Tributaria”, Trimestre Fiscal, INDETEC, Año 14, No. 42, abril-junio de 1993, Pág. 13, citado por el Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, en su ensayo inédito intitulado “Las Facultades de Comprobación (inspección o fiscalización de los Tributos)”, al cual se tuvo acceso por el autor, México, 2008, Págs. 11-12.

 <sup>10</sup> PÉREZ ARRAIZ Javier, “La Liquidación y Comprobación Tributaria”, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, Pág. 17, citado por el Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, en su ensayo inédito cuyo título es “Las Facultades de Comprobación (inspección o fiscalización de los Tributos)”, al cual se tuvo acceso por el autor, México, 2008, Pág. 12.



acto de “*liquidación*”, pues es de reconocerse que de no ser de esta manera resultaría un tanto infructuoso y por demás irrelevante, esto desde la presente orientación, si la Administración Tributaria solamente ejerciera un control de inspección sobre los contribuyentes, es decir, si solamente se limitara a verificar si estos y los demás sujetos obligados cumplen o no con las disposiciones fiscales, al concebir a la fiscalización como un simple mecanismo de inspección.

Por tanto, la verdadera intención de la Administración Tributaria al llevar a cabo la fiscalización, es la de tener la posibilidad de determinar y localizar a los contribuyentes que incumplen o cumplen de modo incorrecto o incompleto las obligaciones fiscales a su cargo, dicha labor evidentemente involucra tanto a las obligaciones de carácter sustantivas como formales.

En el primer caso se busca que el contribuyente sobre el cual se está ejerciendo la fiscalización se haya autodeterminado fiscalmente, dado que corresponde al propio contribuyente declarar el hecho imponible, precisar la base gravable, fijar la deuda en cantidad líquida y enterar la cantidad resultante y naturalmente que esta autodeterminación sea conforme a los lineamientos fijados en la ley en función de tiempo y forma; mientras en el segundo caso, es examinar un fiel acatamiento a las disposiciones que entrañen aquellas obligaciones de diversa índole a las de pago y que también se fundan en ley.



Ahora bien, conviene tener claro que la fiscalización no solamente va enfocada a los contribuyentes que de forma reiterada incumplen con sus obligaciones en materia fiscal, comúnmente conocidos como **evasores**, sino también a aquellos contribuyente que a pesar de no formar parte de este grupo se hallen en incumplimiento, pero éste de forma ocasional, sobre las obligaciones fiscales a su cargo, lo anterior, con la firme convicción, tratándose de los primeros, de efectuar los actos necesarios tendientes a su cumplimiento forzado y evitar en lo futuro su reincidencia a efecto de que sí no presentan sus declaraciones de impuestos lo hagan, y respecto a las obligaciones formales que de observarse incumplimientos regularicen su situación. Por lo que hace al segundo grupo de contribuyentes, simplemente se les exhortará a efectuar su cumplimiento a la brevedad posible sin representar esto mayores consecuencias jurídicas más que las que encierra dicho hecho.

En ambos casos las derivaciones resultantes serán que la Administración Tributaria, al detectar deficiencias en el cumplimiento de estas obligaciones fiscales, encausará sus observaciones al área respectiva para que ésta gestione el acto de liquidación y es en este punto en donde encuentra sustento la orientación económica, pues con el acto de liquidación se va a buscar que el Estado, por conducto de la Administración Tributaria, se allegue de los recursos económicos que tenga derecho a percibir, ya sean éstos por el pago de impuestos no declarados,



como por resarcimiento de un pago no efectuado a tiempo, o bien, como una sanción al contribuyente por no fijar su conducta conforme a la ley establecida, caso este último con la multa correspondiente, y como parte de la efectiva ejecución de la misma, exigir su satisfacción con un pago cierto y en dinero. Todo esto, al final de cuentas se traduce en la obtención de los ingresos necesarios para que el Estado esté en aptitud de hacer frente a sus funciones, siendo esta labor la más importante para Administración Tributaria.

## 2.2.2. FUNCIÓN SOCIOLÓGICA Ó PREVENTIVA

Autores como Rafael Bielsa<sup>11</sup> y Rigoberto Zamudio Urbano, conciben a la fiscalización no sólo viéndola como una función específica de control fiscal, sino además como una función preventiva y con ello se combate a la evasión fiscal.

En opinión de Rigoberto Zamudio Urbano<sup>12</sup> la función fiscalizadora parte del objetivo perseguido por la Administración Tributaria que a su manera de ver, está encaminada a aumentar o mantener el índice de cumplimiento voluntario de los sujetos obligados, de tal suerte que la función fiscalizadora actúa como una labor de detección de evasores fiscales, a través de dos canales:

---

<sup>11</sup> BIELSA Rafael, “Conceptos Jurídicos y su Terminología, 3ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987, Pág. 34.

<sup>12</sup> ZAMUDIO URBANO Rigoberto, Op. Cit. Pág. 25.



- 1.- **La Verificación** programática del incumplimiento del contribuyente; y
- 2.- **La Detección** de las infracciones en las que el contribuyente incurra.

La primera de estas vías supone una adecuada “programación” para maximizar la localización de los contribuyentes incumplidos. La segunda, un adecuado sistema de sanciones por incumplimiento a las obligaciones fiscales y que establezca una carga diferencial suficiente para actuar psicológicamente en el ánimo de los contribuyentes evasores. Ello significa que la función fiscalizadora tiene primordialmente un sentido **preventivo** mas bien que reparador o restablecedor.

Para el connotado autor, aunque el efecto inmediato de la función fiscalizadora es tener un propósito netamente restaurador del cumplimiento fiscal, al obtenerse la percepción de los tributos omitidos, los accesorios resarcitorios, o por la imposición de las sanciones que amerita el incumplimientos a las disposiciones tributarias, el efecto mediato es más importante, habida cuenta que para dicho autor todo esto se resume en el efecto preventivo, el cual se da tanto de forma específica al incidir directamente sobre el contribuyente objeto de la función fiscalizadora, como en forma generalizada sobre el resto de la población subordinada a las leyes fiscales respectivas, en el primer caso porque servirán como un ejemplo de lo que depara a quienes no cumplen con sus obligaciones tributaria, por la serie de consecuencias



ruinosas que esto representa, en el segundo caso porque al apreciarse estos efectos lesivos de la inobservancia a las disposiciones fiscales –escarmiento–, tomarán conciencia y cumplirán de forma voluntaria con sus obligaciones fiscales.

Al tenor de lo expuesto, la función fiscalizadora en este extremo es de carácter sociológico, porque está encaminada a instituir un efecto psicológico de sujeción tributaria sobre el resto de los contribuyentes, un concienciar en los mismos, con el ánimo de condicionar su comportamiento al cabal cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales, ello partiendo de la intimidación al referir las consecuencias perniciosas sobre el patrimonio y libertades de los contribuyente evasores que hayan sido sujetos de las acciones de la Administración Tributaria, por medio de sanciones enérgicas e instaurando una mayor presencia institucional, aumentando el grado de riesgo para quienes insistan en las practicas de conductas evasivas.

Sin embargo, se opina que resulta un tanto cuestionable la adopción de este tipo de conductas represivas por parte de la Administración Tributaria, principalmente cuando con ellas se cree reducir el grado de evasión por medio de sanciones drásticas; y no reflexionarse sobre el efecto contrario que puedan llegar a producir al momento de ejecutarse, puesto que puede acontecer que la evasión lejos de reducirse, crezca en demasía, pues si quienes la practican perciben un sistema



tributario injusto e intransigente, merma su predisposición a autocorregirse, y lejos de reprimir su conducta lesiva, fomentan en otros conducirse de igual forma, provocando atractiva la idea de no contribuir en la medida en que se justifica este delinquir por estar en presencia a una Administración opresora.



## 2.3. OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN

En cuanto a los objetivos de la labor fiscalizadora, independientemente de la orientación sobre la cual se pueda apreciar, éstos se catalogan en dos apartados:

### **Inmediatos:**

- 1) La comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.
- 2) Detección de las omisiones e infracciones del contribuyente.
- 3) Imposición de sanciones.
- 4) Identificación de nuevos contribuyentes.
- 5) Determinar qué actividades y sectores económicos deben ser fiscalizados, mediante el manejo de programas que permitan a los fiscalizadores determinar con exactitud las obligaciones de los contribuyentes y los presuntos evasores.
- 6) Mediante los actos de inspección se pretende convocar al orden a los contribuyentes frente a su comportamiento tributario, para lo cual se requiere aumentar el conocimiento y sobre todo la experiencia de los fiscalizadores mediante adecuadas técnicas de trabajo y herramientas especializadas, empleando bases de datos de contribuyentes que permitan detectar focos de evasión fiscal.



**Mediatos:**

- 1) Disminuir la brecha entre el recaudo potencial y el real, lo que permitiría incrementar la participación de los ingresos tributarios para el financiamiento del gasto público.
- 2) Maximizar el cumplimiento voluntario y/o coactivo de los contribuyentes.
- 3) Restablecer el principio de equidad entre los contribuyentes que cumplen y los que omiten sus obligaciones.

Para lograr esto, la Administración Tributaria debe ser capaz de tener y difundir una imagen de potencialidad y de presencia generalizada ante todos sus administrados, siendo requisitos para su creación lo siguientes:

- 1) Capacidad para denunciar el incumplimiento a las disposiciones fiscales.
- 2) Capacidad para obligar ha obedecerlas, una vez descubierto el incumplimiento.
- 3) Potestad para que el cumplimiento forzoso sea lo suficientemente oneroso económicamente, siendo así evidentemente más costoso que haberlo realizado en tiempo y forma.
- 4) Capacidad para proceder de manera inmediata al acontecimiento del incumplimiento.<sup>13</sup>

---

 <sup>13</sup> ZAMUDIO URBANO Rigoberto, Op. Cit. Pág. 26.



## 2.4. TIPOS DE FISCALIZACIÓN

La Administración Tributaria, con la intención de cumplir con sus funciones fundamentales, habitualmente organiza dentro de sus estructuras distintos procedimientos de fiscalización, la revisión fiscal o también la comúnmente denominada como auditoria, y en la mayoría de los casos los clasifica a efecto de aplicarlos a tareas diferentes, pero siempre dentro de la misma función.

Sin ser las únicas, las razones que provocan que la Administración Tributaria efectúe un procedimiento de fiscalización son las siguientes:

- El Programa Nacional,
- La Compulsa,
- Una Revisión Previa,
- Denuncias,
- Supervisión de Declaraciones,
- Dictámenes de Contador Público,
- Cambios de Razón Social,
- Devoluciones,
- Razones de Política; y
- Por la Comisión o Presunción de Delitos.



En cuando al *Programa Nacional*, se dice que es la causa más común, emanada por la labor cotidiana de la Administración Tributaria, es decir, se produce la revisión por el hecho de llevar a cabo sus funciones elementales, –verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales– por tanto, en el presente caso no hay una causa particular y especial para iniciar esta actividad.

Las *Compulsas*, surgen cuando de la revisión de un particular se compara la información con terceros relacionados.

Por lo que hace a una *Revisión Previa*, aunque sea una circunstancia poco frecuente, no significa que sea improbable, y se presenta cuando la Administración Tributaria para asegurarse de que un contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales después de haber sido objeto de una revisión anterior, se le practica otra con un breve tiempo de diferencia entre la primera y la segunda sobre el mismo hecho inspeccionado.

Por *Denuncia*, cuando derivado de las acusaciones que una persona pueda hacer respecto al manejo irregular de un contribuyente, para ello debe contar con argumentos sólidos y medios para probarlos, por lo que se requiere que se ratifique la denuncia ante la Administración Tributaria, a efecto de levantar el acta respectiva y con ello iniciar la averiguación, sin que en estos casos operen las denuncias anónimas.



*Supervisión de Declaraciones*, Tiene por objeto comprobar la veracidad de la información contenida en tales documentales, para ello se busca que estén incluidos los ingresos y egresos correspondientes del contribuyente, se presumirá por parte de la Administración una evasión cuando encuentre un ocultamiento de los ingresos y un agregado de las deducciones que son improcedentes, razón que conlleva el mando de iniciarse sobre el contribuyente una inspección.

En cuanto a los *Dictámenes del Contador*, usualmente se ejercita cuando reflejan ciertas irregularidades en un ejercicio fiscal, razón que orilla a la Administración Tributaria, a revisar los anteriores ejercicios, con el ánimo de averiguar que estos no presenten las mismas inconsistencias. Ahora bien, mucho se ha dicho que, en la práctica, dependerá del prestigio y la honestidad de que goza un determinado contador al realizar los dictámenes, sin embargo, es una cuestión subjetiva y nada comprobable.

Por el *Cambio de Razón Social*, derivado del aviso correspondiente, a efecto de descubrir cualquier anomalía que se pudiera encubrir con esta gestión, la Administración Tributaria procede a realizar la inspección, ya para el contribuyente cuya razón social realizó el cambio, como con aquél cuya razón social fue sustituida, operando de igual forma en los casos de fusión o escisión de sociedades.



Derivado de *Devoluciones*, a fin de verificar que la devolución fue la correcta, se estila la revisión de otras tantas obligaciones a cargo del contribuyente, cuya devolución procedió.

Por *Razones de Política*, son casos que adquieren un matiz subjetivo, al albergar la posibilidad de realizar verificaciones a un grupo determinado de contribuyentes que, derivado a las obligaciones fiscales que están a su cargo de forma por demás particular, son objeto de sufrir este tipo de actuaciones, así, por ejemplo, se tiene a aquellos contribuyentes que están obligado a la emisión y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales, cuya idea es eliminar incumplimientos en este sector de contribuyentes.

Tratándose de la *Presunción en la Comisión de un Delito*, la revisión se efectúa para integrar el cuerpo del delito, realizando todas las gestiones necesarias para ello.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldoes/fin/apaumegp.htm>. Auditoria y Control, Por Maria Elena González, página consulta el día 11 de febrero de 2010. Las ideas expuestas están basadas en el trabajo antes citados, no es una reproducción del mismo.



Conveniente resaltar, que realmente no existe un motivo en particular que dé una certeza fehaciente de cuándo y a qué tipo de contribuyentes primordialmente se enfocará la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, puesto que las causas expuestas simplemente son conjeturas basadas en la experiencia de ciertos autores, sin embargo, lo que sí es un hecho es que para realizar dicha verificación la Administración Tributaria debe elegir qué tipo de fiscalización va emplear para ello, generalmente tiene las siguientes opciones:



## 2.4.1. FISCALIZACIONES DE OFICINA

Son aquellas que tienen como principal objetivo verificar en la propia sede de la Administración Tributaria distintos aspectos de las declaraciones efectuadas por los contribuyentes. En este sentido, la selección de los casos generalmente deviene de distintos cruzamientos informativos con los principales agentes externos de los mismos y con los cuales se guarda una estrecha relación sea ésta de carácter comercial, financiera, de servicios, etcétera.

Habitualmente esta forma de inspección está dirigida a contribuyentes en su calidad de personas físicas, como pequeños empresarios y/o profesionistas, y orientada la mayoría de las veces a la verificación masiva de sus declaraciones, tanto provisionales como aquellas presentadas por los ejercicios fiscales, pero no por ello significa que sea exclusivo de este tipo de contribuyentes.

Cabe señalar que por tratarse de aspectos puntuales para verificar, esta forma de fiscalización está enfocada a la revisión de las obligaciones sustantivas y no requiere de una gran cantidad de tiempo para llevarse a cabo, no obstante, vale la pena aclarar que en muchas ocasiones sirve como punta de lanza para indagar irregularidades cuyo esclarecimiento excede de la posibilidad material para ser



investigados en la oficina de la propia Administración Tributaria, por lo que se suele remitir el asunto a las áreas de fiscalización respectivas para su prosecución, convirtiéndose así en una fiscalización de campo, cuyas particularidades se tratarán a continuación.

## 2.4.2. FISCALIZACIONES DE CAMPO

Este tipo de fiscalización son las más usuales y se basan en realizar auditorías *contables–impositivas* de los distintos libros, registros, anotaciones y documentos contables del contribuyente, así como inspecciones sobre bienes o mercancías de procedencia extranjera. Se desarrolla generalmente en el domicilio fiscal de los contribuyentes y con ello se tiene un mejor acceso a los objetos a verificar, no obstante, genera un alto grado de intranquilidad a los contribuyentes visitados.

En este orden de ideas, los agentes fiscalizadores al constituir el recurso humano más escaso de las Administraciones Tributarias, en relación a la cantidad de contribuyentes que potencialmente se debiera controlar, es de suma importancia que antes de iniciarse materialmente el acto de inspección, se realice una investigación con un alto grado de profundidad, la cual no sólo se limite a justificar los casos concretos a fiscalizar, sino además, brinde a los mismos inspectores los elementos



de juicio necesarios que permitan tomar un claro conocimiento de las características del contribuyente sujeto de la auditoria, con la intención de planificar las distintas técnicas empleadas para su desarrollo y sobre todo para orientar las distintas tareas de auditoria entre los diversos integrantes del grupo visitador. Toda vez que las fiscalizaciones no se realizan a “ciegas o al azar”, el inicio de una auditoria fiscal se efectúa previendo una alta probabilidad de detectar irregulares, para ello indudablemente se requiere de una organización entre los visitadores que, al final de cuentas son, los que materialmente la llevan a cabo.

Esta forma de fiscalización demanda que tenga un carácter integral, habida cuenta que supone la obligación de los visitadores de analizar todos los rubros de los balances y de las declaraciones presentadas por el contribuyente auditado a efecto de identificar partidas erróneas que evidencien una fuente o indicios de evasión.

Una de las diferencias más notables en relación a la fiscalización de oficina estriba en que la selección de los contribuyentes, en el presente caso, esta orientada prioritariamente a empresas que son consideradas medianas o grandes, definido esto por el volumen de las operaciones que realizan, el monto del capital afecto a las actividades que las mismas desarrollan, y por la cantidad de personas con ellas relacionadas, todo ello en el ámbito fiscal. Pero no por eso se exime de la posibilidad



que esta forma de fiscalización se pueda practicar sobre los contribuyentes en su calidad de personas físicas.

Frecuentemente en este tipo de fiscalizaciones implica la realización de toma de inventario de mercancías, de activos fijos, contabilidad y de otro tipo de documentos relacionados con esta última, lo que conlleva que lógicamente este tipo de inspección debe ser desarrollada por un equipo integrado por varios agentes de la Administración, los cuales estarán presentes en el domicilio fiscal el tiempo necesario para llevar a cabo su cometido, sin embargo, durante la revisión pueden apersonarse inspectores diferentes a los que iniciaron propiamente la auditoría. Pero independientemente de esto, se espera que todo el personal de la Administración Tributaria cuente con un perfil adecuado para su práctica, gente profesional, graduados en ciencias económicas y/o jurídicas, y denoten valores de integridad a fin de garantizar un correcto desempeño en su labor.

Ahora bien este tipo de fiscalización, se aplica también en aquellos lugares donde los contribuyentes realizan actividades económicas, abiertas al público en general, y en los cuales habitualmente se concentra un importante flujo comercial o de transporte.



Este supuesto se identifica por estar orientado a contribuyentes específicos, fácilmente localizables en su centro de operaciones, –domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública– buscando la creación de riesgo ante la presencia y accionar de los agentes que realizan esta labor, con la finalidad de que los contribuyentes sujetos a este tipo de fiscalización cumplan espontáneamente con las disposiciones fiscales a su cargo al percatarse de su facilidad para ser localizados, y, consecuentemente, ser objeto de una o varias auditorias. Los principales ejemplos para este caso son:

- Verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de comprobantes fiscales.
- Verificar la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes.
- Comprobar el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera.
- Verificar la operación de las maquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes de conformidad con las disposiciones fiscales.
- Solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías; y
- Verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente.



La duración para este tipo de inspección es muy corta y de encontrarse irregularidades en estas obligaciones, se aplican sanciones como las multas.

Con el ánimo de no ser reiterativos, este tipo de fiscalización se desarrollará con más detenimiento en el capítulo IV de esta obra al ser el tema central de la misma, no obstante en el apartado final del presente capítulo se destacarán ciertas reflexiones dignas de ser comentadas, no sin antes mencionar algunas consideraciones de las facultades de comprobación fiscal en nuestro país.



### **3.- LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL**

Los procedimientos administrativos para llevar a efecto la fiscalización, en el derecho positivo mexicano se identifican con el nombre genérico de *facultades de comprobación fiscal*, mismas que representan las atribuciones otorgadas por el legislador a la Administración Tributaria a fin de darle la posibilidad de vigilar la debida observancia de las normas tributarias.

Los procedimientos de revisión fiscal previstos en las facultades de comprobación de las autoridades fiscales tienen una intención perfectamente definida: comprobar el cabal cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, con la intención de procurar en la medida de lo posible a la administración pública los recursos indispensables para la atención de las necesidades sociales exigidas al Estado.

En la actualidad, dadas las condiciones económicas por las que atraviesa el país, es común que exista incumplimiento de los particulares para el pago de sus contribuciones, y no sólo eso, sino también por lo que hace al resto de sus obligaciones tributarias, razón por la cual existe una gran presión a los empleados de las Administraciones Tributarias de realizar en la medida de sus posibilidades más



inspecciones, de lo que resulta cada vez más frecuente la ejecución de sus facultades de comprobación para aumentar la recaudación.

Las facultades de comprobación fiscal representan una labor necesaria para la preservación de la equidad del sistema tributario, con base en ellas se compele a aquéllos que, acusando capacidad contributiva y recursos necesarios, se sustraen de la obligación de pagar impuesto ó de cumplir con sus obligaciones fiscales formales, contraviniendo las leyes respectivas de manera premeditada.

De esta forma se procederá a profundizar más en el tema, a efecto de destacar la justificación de las citadas facultades de comprobación.



### 3.1. SU JUSTIFICACIÓN

Para saber por qué existen en la legislación tributaria mexicana –Código Fiscal de la Federación– las facultades de comprobación fiscal, bastaría considerar el razonamiento del maestro Emilio Margáin Manautou al referir <<Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfecha en los términos de la legislación tributaria en vigor.>><sup>15</sup> De lo expresado se desprenden dos supuestos que perfectamente pueden considerarse como causas de justificación de las facultades de comprobación:

- 1) Llevar a cabo revisiones en materia de declaraciones fiscales, por concepto de contribuciones; y
- 2) Acreditar el fiel acatamiento o la inobservancia de las disposiciones fiscales.

En atención al primer punto, parte de esta justificación se sustenta en las consideraciones expuestas por el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato al citar a Sainz de Bujanda el cual indica que <<en los impuestos... pueden ocurrir dos

---

 <sup>15</sup> MARGÁIN MANAUTOU Emilio, “Las Facultades de Comprobación Fiscal”, 2ª edición, Editorial Porrúa S.A., México, 2002, Pág. 1.



cosas: 1ª Que el contribuyente haya presentado la declaración prevista por las normas; y 2ª Que la declaración no haya sido presentada. En el primero de esos supuestos pueden distinguirse, a su vez, dos hipótesis, a saber: a) Que la declaración sea completa y exacta; y b) Que constituya un reflejo deficiente de la realidad.>><sup>16</sup>

En ese orden de ideas, no basta para la Administración Tributaria el conocer que se hayan presentado o no las respectivas declaraciones de impuestos a cargo de los sujetos obligados, sino además entraña la idea de saber si éstas son o no las correctas.

Ello naturalmente representa para la Administración Tributaria tener plena certidumbre sobre la existencia del hecho imponible efectivamente realizado, la dimensión económica del mismo y el importe total de la deuda tributaria. Lo anterior, ya sea confirmando la determinada por el propio contribuyente, o bien, la que resulte ajustada a su consideración de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y de las pruebas que esta disponga.

---

 <sup>16</sup> SAÍNZ DE BUJANDA Fernando, “La Inspección Tributaria”, Trimestre Fiscal, INDETEC, Año 14, No. 42, abril-junio de 1993, Pág. 13, citado por el Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, en su ensayo inédito intitulado “Las Facultades de Comprobación (inspección o fiscalización de los Tributos)”, al cual se tuvo acceso por el autor, México, 2008, Pág. 11.



De esta forma <<la incertidumbre tributaria, es la razón de ser y la certidumbre la justificación de las facultades de comprobación.>><sup>17</sup>

El contribuyente como sujeto obligado sabe si su actividad esta afecta al pago de alguna contribución y evidentemente conoce el monto de la prestación a su cargo, así como la época de su pago. Contrario a la Administración Tributaria, la cual ignora la situación particular de todos y cada uno de los contribuyentes, por lo que ante tal situación, ejerce sus facultades de comprobación y dependerá de cada contribuyente hacerle de su conocimiento la situación particular que guarda, ya sea de forma voluntaria, o bien, de forma coactiva, cuando ejerce las comentadas facultades de comprobación, a efecto de realizar el acto de liquidación.

Así se tiene que un segmento de las facultades de comprobación fiscal constituye la potestad de revisar los elementos de las declaraciones para tener la confianza de que los recursos que mediante ellas se adquieren son puntualmente y conforme a la ley, o en su defecto, recuperar los recursos que se le están restringiendo, al no ser enterados en tiempo y forma. De modo que dichas facultades están íntimamente vinculadas con la obligación de contribuir y se **justifican** por el

---

 <sup>17</sup> MANTERO SÁENZ Alfonso, “Procedimiento en la Inspección Tributaria”, 3ª edición, Ministerio de Economía, Madrid, 1987, Pág.13. citado por el Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, en su ensayo inédito cuyo titulo es “Las Facultades de Comprobación (inspección o fiscalización de los Tributos)”, al cual se tuvo acceso por el autor, México, 2008, Pág. 2.



riesgo que corre el Estado de no percibir los recursos que legalmente le corresponden, por el incumplimiento o el mal cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias de pago.

En otro orden de ideas, por lo que respecta a la causa de justificación, que el maestro Emilio Margáin Manautou refiere como *toda autoridad fiscal requiere de facultades para... cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos (contribuyentes) son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor*, se dirá que la justificación de las facultades de comprobación aquí mencionadas, se sustenta en verificar si el contribuyente cumple en los términos de las disposiciones fiscales con todas las obligaciones formales a su cargo.

Esto es, la relación jurídica impositiva contiene obligaciones de diversa naturaleza de las de carácter sustantivas, que son las formales, las cuales implican un conjunto de deberes fiscales a cargo de los sujetos obligados, fundadas en ley, y que de alguna manera justifican su existencia al permitir a la Administración Tributaria un mejor y mayor control sobre los contribuyentes, así como la posibilidad de fijar y exigir ciertas conductas que la puedan llevar a comprobar con más facilidad la determinación en el pago del tributo a cargo de estos últimos, de ahí que se afirme que muchas de las obligaciones formales, por las consecuencias jurídicas que representan, resultan ser tan importantes como las de pago. En consecuencia, las



autoridades tributarias para corroborar lo anterior, emplean indefectiblemente las facultades de comprobación, de esta forma también queda justificada su práctica.

Es de reconocerse que muchas de estas obligaciones formales se encuentran establecidas en diversos ordenamientos fiscales, y dado que no es una cuestión que sea el punto medular del presente capítulo, se prescinde de profundizar sobre ellas.



## 3.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Las facultades de comprobación, como toda actividad del Estado y por ende de la Administración Tributaria, tiene su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y sobre esto se destinarán algunas líneas en el presente apartado, independientemente que el tema se abordara de forma exhaustiva en el capítulo siguiente. El artículo 16, décimo sexto párrafo, de la Constitución Política Federal establece:

“**Artículo 16.** ...

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para... exigir la exhibición de 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...”<sup>18</sup>

Del párrafo antes transcrito, se desprende que la única facultad de comprobación en materia fiscal que nuestra Carta Magna reconoce expresamente en favor de la Administración Tributaria es la **visita domiciliaria**. Tal circunstancia, como refiere Alonso Pérez Becerril <<invita a considerar que cualquier facultad de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales que la ley ordinaria establezca en favor de la autoridad administrativa, distinta de la visita domiciliaria, carecería de sustento constitucional.>><sup>19</sup>



<sup>18</sup> Artículo 16, párrafo décimo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



<sup>19</sup> PÉREZ BECERRIL Alonso, “Dictamen Fiscal Análisis Jurídico”, Editorial Porrúa, México, 2001, Pág. 140.



A este respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece las facultades de comprobación fiscal, no infringe lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Federal ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visita domiciliaria y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia regulados por el primer párrafo del propio precepto constitucional.<sup>20</sup> Y sobre este párrafo se señala:

“**Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”<sup>21</sup>

En atención a lo anterior, el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato refiere <<si partimos de la idea de que todo el actuar de la Administración Tributaria debe constar textualmente en la Constitución Federal, tendríamos un ordenamiento de grandes dimensiones, parecido a un directorio telefónico y esa no es la función de la Constitución, por otro lado, si en el artículo 16 décimo sexto párrafo, se ocupa de la visita domiciliaria no es porque sea la única facultad de comprobación que permita, sino porque por su naturaleza implica una irrupción en el domicilio del contribuyente y como la Constitución garantiza la inviolabilidad del domicilio de los particulares, salvo

---

<sup>20</sup> PÉREZ BECERRIL Alonso, Op. Cit. Pág. 141.

<sup>21</sup> Artículo 16, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



las excepciones que la propia Ley Fundamental prevé pues el referido párrafo del precepto constitucional dispone la excepción respectiva y la forma como debe llevarse a cabo.>><sup>22</sup>

Por tanto, la facultad de comprobación fiscal que cuenta expresamente con un soporte constitucional es la visita domiciliaria, y no obstante que el resto de estas facultades, carezcan de un enunciado textual en la propia Constitución, la realidad de las cosas es que en esencia constituyen actos de molestias, por lo que la Administración Tributaria está obligada a que en el momento de ejercerlas satisfaga a plenitud la serie de solemnidades reguladas en la misma Carta Magna, sin las cuales toda actuación sería inconstitucional.



<sup>22</sup> Comentario a la opinión de Alonso Pérez Becerril, por parte del Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German en entrevista del día 20 de febrero del año 2009.



### 3.3. FUNDAMENTO LEGAL

A este respecto, en nuestra legislación federal las multiseñaladas facultades de comprobación se encuentran recogidas principalmente en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación el cual establece:

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

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

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

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

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



V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

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

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

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

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



En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.”<sup>23</sup>

Cabe mencionar que el anterior catalogo de las facultades de comprobación, está complementado con otras facultades previstas en leyes específicas, por tanto, su regulación esta establecida en otros ordenamientos diferentes al Código Fiscal de la Federación, y toda vez que no es nuestro propósito hacer una enunciación exhaustivas de todas estas facultades, sino servirse de la enunciación de aquellas contempladas específicamente en el Código Tributario Federal, a efecto de referirse a la que es de interés consistente en la señalada en la fracción V del precepto en cita, con la intención de profundizar más sobre tan importante facultad en el siguiente apartado se destinan algunas líneas en torno a ella.

---

 <sup>23</sup> Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.



## 4.- LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN SEÑALADA EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación señala:

“Artículo 42...

...

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

„24

...

Esta facultad de comprobación es una de las más reciente que se incorporó al Código Fiscal de la Federación y por su naturaleza contempla diversas materias susceptibles de verificarse, sin embargo, dicha facultad tiene una mayor aplicación en materia de comprobantes fiscales.



<sup>24</sup> Artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación.



En efecto, una de las tantas obligaciones formales de los contribuyentes es la que los constriñe a expedir comprobantes por las actividades realizadas, ello de conformidad con el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación. Por esta razón se estableció la comentada facultad de comprobación fiscal, misma que tiene reglas específicas para su desahogo en el artículo 49 del ordenamiento legal antes citado, pero independientemente de esto, la obligación formal en comento, ha sido severamente cuestionada por muchos doctrinarios al grado de considerarla como un obstáculo para el desarrollo del comercio y la industria de nuestra nación, y para dilucidar esta cuestión conviene conocer los argumentos sobre los cuales se basan para sostener dichas afirmaciones, además de estar al tanto de como se dio la evolución legislativa de esta obligación, y con ello entender de mejor manera los antecedentes que dieron pie a la facultad de mérito.

En el caso de los comprobantes fiscales, al ser documentos que amparan gastos y deducciones, cuyo objeto debe ser únicamente el de una comprobación lisa y llana, con los requisitos que se exigen se han convertido según la opinión de Alfonso González Rodríguez<sup>25</sup>, en serias dificultades para la vida comercial del país, al afirmar que la ley debería alentar y proteger la actividad económica de los particulares, proveyendo las condiciones que se requieran para el desenvolvimiento del sector privado y se contribuya al desarrollo económico nacional, pero es obvio



<sup>25</sup> GONZÁLEZ RODRÍGUEZ Alfonso, “La Justicia Tributaria en México”, Editorial Jus, México, 1992. Pág. 294.



que con la exigencia de requisitos desmesurados que las leyes fiscales exigen para que dichos comprobantes sean admisibles como fiscales, no se está aligerando la vida economía, sino todo lo contrario se hace más difícil y complicada.

Ahora bien, del estudio de las diversas leyes fiscales, esencialmente a partir de la llamada *Ley del Impuesto del Centenario*, denominada así por haberse expedido en el año de mil novecientos veintiuno, misma que constituye el antecedente de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al ser la primera ley en México que gravó la renta, y hasta la presente fecha, se puede observar que los comprobantes fiscales pasaron de ser simples instrumentos acreditativos de haber efectuado un pago, a ser documentos solemnes en materia tributaria.

Dicho en otras palabras, los comprobantes de pagos dejaron de ser documentos privados de carácter estrictamente probatorio, al ser el instrumento para acreditar el pago realizado por bienes o servicios recibidos, en el cual simplemente se identificaba al proveedor, consumidor, satisfactor y precio pagado, para convertirse en documentos comprobatorios solemnes revestidos de características específicas previstas por la legislación fiscal, concretamente por los artículos 29 y 29-A del Código Tributario Federal.



El carácter de documento solemne conduce a un tema que de tiempo atrás ha resultado controvertible, puesto que, como lo refiere el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato <<la eficacia de los diversos medios de prueba admitidos por nuestro sistema jurídico para demostrar la efectiva realización de un gasto para efectos fiscales son remplazados por un comprobante, puesto que la ley fiscal sólo admite como prueba de la realización de un gasto éste documento solemne, excluyendo cualquier medio de prueba; y el problema surge porque si el comprobante carece de alguna de las características que prevén los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, la consecuencia es la ineficacia de la comprobación del gasto, lo que equivale a que para efectos fiscales no se hizo el gasto, aunque la erogación haya sido efectivamente realizada y exista prueba de ello en la contabilidad del contribuyente.>><sup>26</sup>

Postura similar posee el tratadista Alfonso González Rodríguez<sup>27</sup>, quien sostiene que para el fisco lo importante no es la realidad del gasto y que éste pueda probarse, sino los *requisitos* que se prevén para el documento solemne y que se cuente con él. Además basta considerar que la falta de un solo dato en un comprobante constituye la imposibilidad de hacer deducible un gasto que en realidad se efectuó; pero esta carencia de un requisito no puede hacer desaparecer hechos consumados, ciertos y verdaderos, no se está en presencia de comprobantes falsos.



<sup>26</sup> Comentario del Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German en entrevista del día 27 de abril del año 2011.



<sup>27</sup> GONZÁLEZ RODRÍGUEZ Alfonso, Op. Cit. Págs. 298-299.



Pero independiente de lo anterior, el hecho es que existe la obligación de los contribuyentes de expedir los comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos previstos en la legislación tributaria, y la verificación del cumplimiento de esta obligación es materia de las facultades de comprobación.

Por lo que fue hasta el primero de enero de mil novecientos noventa y seis, cuando dicha facultad se incluyó en el Código Fiscal de la Federación, en ese año se adicionó al artículo 42 su fracción V, lo cual trajo como consecuencia lógica, la regulación del artículo 49 del ordenamiento anteriormente citado, no obstante esta novedad no es propia de nuestro país, sino de otra legislación.

Las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales como comenta el maestro Emilio Margáin Manautou, <<parece tener su origen en la legislación federal argentina, pues nuestros “legisladores” no son creadores de novedades fiscales sino más bien se les da por incorporar el último grito en materia tributaria presentada en otras latitudes.>><sup>28</sup>

---

 <sup>28</sup> MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Op. Cit. Pág. 248.



En la República de la Argentina se pensó en castigar al contribuyente que no expidiera el comprobante o factura de las adquisiciones o servicios por él proporcionados, a fin de poder posteriormente sancionar al público en general, con la idea de que si los adquirentes de una mercancía no solicitaban el documento que amparaba su compra entonces podían ser acreedores a una multa, pero de no tener el importe de la misma cuando eran detenidos por la policía que se hacía acompañar del visitador, se les arrestaba hasta en tanto no pagaran la cantidad fijada como sanción pecuniaria, no existiendo otro tipo de sanción adicional para poder cumplir con la infracción.

Este plan piloto se llevó a cabo con la intención de conocer la reacción y comportamiento del público en general, por lo que al parecer primero se instituyó en un municipio aledaño a Buenos Aires, la capital de Argentina, sin embargo, los resultados no fueron los esperados, sino todo lo contrario provocó un sentimiento de repudio generalizado, razón por la cual el fisco federal argentino no tuvo más opción que desistirse de esta práctica fiscal.

En cuanto a nuestro país, en un principio esta facultad se otorgó para verificar la expedición de comprobantes fiscales, no obstante a partir de mil novecientos noventa y nueve, se hizo extensiva para verificar la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Federal de Contribuyentes, y un año más



tarde en el dos mil, para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipiente que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o el precinto correspondiente. Sin embargo, en el año dos mil nueve sufrió una modificación más, puesto que dicha facultad autoriza comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia aduanera derivadas de las autorizaciones o concesiones otorgadas en la materia; así como verificar que la operación de los sistemas y registros electrónicos a que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales aplicables.

Cabe hacer notar que para el maestro Emilio Margáin Manautou<sup>29</sup>, esta facultad de comprobación es vituperable, en virtud de ser infructuosa para generar un efecto psicológico en el ánimo de los contribuyentes omisos de estas obligaciones, pero sobre todo, en aquellos que operan en mercados establecidos, en los llamados sobre ruedas o en el ambulante, puesto que en este tipo de establecimientos no se desea perder tiempo en estar redactando el comprobante que están obligados a expedir y por ende a entregar por cada operación realizada, máxime cuando la escritura de estos contribuyentes en la mayoría de los casos es pobre y los gastos que representa esta labor son incosteables para ellos.

---

 <sup>29</sup> MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Op. Cit. Pág. 237.



Además, insiste el autor de referencia, que la facultad para verificar la expedición y entrega de los comprobantes fiscales, constituye cualitativa y cuantitativamente un costo elevado para el fisco mexicano, al brindar resultados nada óptimos e insatisfactorios para la recaudación tributaria, al ser objeto de múltiples impugnaciones, toda vez que se cometen enormes violaciones legales por parte del personal comisionado para llevarla a cabo, habida cuenta que en la mayoría de los casos incurren en errores traducidos en serias consecuencias jurídicas para el visitado, sin mencionar que esta facultad tal y como actualmente esta regulada es incompatible con algunas figuras de nuestro sistema jurídico, cuya eficacia y necesidad están comprobadas.



# CAPÍTULO II

## EL MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS Y LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA

**SUMARIO:** 1.- La Función Normativa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como Presupuesto Esencial de las Visitas Domiciliarias, 2.- La Trascendencia del Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 3.- Examen Particular de los Requisitos y Condiciones para la Práctica de las Visitas Domiciliarias previstos en el Artículo 16 Constitucional, 3.1. Exigencia de Mandamiento Escrito, 3.2. Autoridad Competente Emisora del Mandamiento, 3.3. Fundamentación y Motivación, 3.3.1. Significado de Fundamentación, 3.3.2. Significado de Motivación, 3.4. El Principio de Inviolabilidad del Domicilio, 3.5. La Exigencia de Exhibir la Contabilidad, 3.6. Formalidades de los Cateos, 3.6.1. La Determinación del Sujeto Pasivo y del Objeto de la Inspección, 3.6.2. El Levantamiento del Acta Circunstanciada de la Diligencia, 3.6.3. La Presencia de Dos Testigos, 4. La Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales como Obligación Formal del Contribuyente, sujeta a ser Objeto de las Facultades de Comprobación.

**Todo órgano del Estado que pretenda realizar algún acto de molestia sobre los bienes jurídicos de los gobernados, tiene la imperiosa necesidad de satisfacer los requisitos que para ello exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lógicamente la visita domiciliaria al ser un acto de molestia esta supeditada a observarse en el desarrollo de la misma el cumplimiento de dichos requisitos, por tanto, el objetivo del presente capítulo es destacar el alcance y los efectos jurídicos que encierran las exigencias y condiciones señaladas concretamente en los párrafos primero, décimo primero y décimo sexto del artículo 16 de nuestra Carta Magna. Así como resaltar ciertos aspectos importantes aplicables a la materia fiscal que giran en torno a este fundamental artículo.**



## **1.- LA FUNCIÓN NORMATIVA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMO PRESUPUESTO ESENCIAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS**

La comprobación del debido acatamiento de las disposiciones fiscales que las autoridades llevan a cabo en el domicilio de los contribuyentes, se realiza por medio de las visitas domiciliarias, las cuales deben apoyarse en la previa emisión de un mandamiento escrito en el que conste de manera fehaciente el cumplimiento de los requisitos que señala la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*; de igual modo durante la práctica de las mismas se deben acatar ciertas condiciones establecidas propiamente en el párrafo décimo primero del artículo 16 de nuestra Ley Suprema.

El alcance y los efectos que encierran estas exigencias constitucionales esenciales representan la observancia de las garantías de seguridad jurídica, las cuales constituyen una serie de obligaciones que tienen que respetar las autoridades del Estado al efectuar actos de molestia y que a su vez instituyen un conjunto de derechos oponibles a favor de los gobernados.

Lo anterior al no perderse de vista que el orden jurídico representado por la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, se circunscribe en buena



parte a regular el descomunal *poder estatal* tanto en un sentido procedimental como en un sentido material. Con arreglo a lo anterior, es acertado señalar que la Constitución determina no sólo *el quién*, –esto como órgano– sino también *el cómo* –desde el punto de vista procedimental– e igualmente, *el qué*, esto es, la materia sobre la cual se pueden ejercitar las facultades conferidas a dichos órganos, de ahí, como suele exponerse, que la Constitución Federal es y será la contrapartida de cualquier manifestación inicua y frívola de *poder*, sea ésta de carácter público o privado. Por lo que no se puede considerar de otra forma que la Constitución General sea valorada como **Ley Suprema**.

La Constitución, al regular las relaciones de poder y al estar encumbrada sobre todo el ordenamiento jurídico nacional, permite considerar al Estado Mexicano como un **Estado de Derecho**, con esta designación, en palabras del tratadista José Mauricio Fernández y Cuevas, se califica a <<una estructuración normativa en la que los órganos estatales amén de estar específicamente definidos, requieren para el válido ejercicio de sus atribuciones, proceder de acuerdo con las prescripciones legales correspondientes>><sup>30</sup> en otras palabras, <<todo órgano del Estado única y exclusivamente puede hacer lo que expresa y limitadamente se les tienen permitido>><sup>31</sup> y éstos son algunos de los causes principales que marca la

---

<sup>30</sup> FERNÁNDEZ Y CUEVAS José Mauricio, “Visita Domiciliaria para Efectos Fiscales Aspecto Constitucional”, Editorial Dofiscal Editores, México, 1983, Pág. 19

<sup>31</sup> Íbidem.



Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales se encuentran no sólo reflejados en algunos de sus artículos, sino proyectados en el resto de la legislación ordinaria aplicable.

En este contexto, los actos de las autoridades administrativas deben de encontrarse circunscritos en todo momento desde su emisión, desarrollo y conclusión, al cumplimiento y observancia del texto constitucional, sin que se admita excepción alguna, por lo tanto, la práctica de un acto de comprobación debe llevarse a cabo inexcusablemente al tenor de la multicitada Ley Fundamental.

Por tal razón, resulta necesario conocer cuáles son los parámetros constitucionales que conforman el acto de molestia consistente en lo que la propia Constitución designa como *visita domiciliaria* y para ello es necesario determinar los efectos y alcances jurídicos que representan cada uno de ellos, por lo que se procederá al estudio del artículo 16 de nuestra Constitución Federal, en la parte que se ocupa de la visita domiciliaria.



## 2.- LA TRASCENDENCIA DEL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos suele calificarse como ***Norma Declarativa de Garantías*** y se le ha distinguido también como ***Ley Constitucional de Procedimiento***.<sup>32</sup> No obstante, lo interesante es señalar que el artículo en cuestión es considerado uno de los preceptos de más rico contenido, al consagrar ciertos derechos subjetivos públicos individuales, y se encuentra ubicado en el grupo de artículos que dentro de la Constitución se les ha denominado como ***Garantías Individuales***. Su tutela alcanza a la mayor parte de los derechos públicos individuales que la Constitución otorga a favor de los gobernados, por tal motivo es invocado en la mayoría de las demandas de amparo y de cualquier otra índole.

Dicho artículo no sólo se constriñe a proteger a la persona humana o a la jurídica de cualquier molestia, sino también a salvaguardar lo más apreciado para éstas, que tratándose del primer caso será la familia, y conjuntamente con las personas jurídico colectivas, el domicilio, papeles, posesiones y bienes jurídicos, los cuales se ha buscado defender a lo largo de la historia del hombre. Lo anterior no significa que los bienes antes mencionados sean inafectables jurídicamente, sino



<sup>32</sup> VALLADO BERRÓN A., “Sistemática Constitucional”, Editorial Porrúa S.A., México, 1975, Pág. 103.



que cualquiera molestia inferida sobre éstos, debe cumplir con las condiciones y los requisitos que el mismo precepto señala, y que la doctrina se ha encargado de circunscribirlos como parte de la observancia de lo que suele conocerse como ***garantías de seguridad jurídica***.



### 3.- EXÁMEN PARTICULAR DE LOS REQUISITOS Y CONDICIONES PARA LA PRÁCTICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL

El conjunto de condiciones a que tiene que sujetarse la visita domiciliaria para producir válidamente la afectación de la esfera jurídica de un gobernado, conforme al artículo 16 de la Constitución Federal se prevén en sus párrafos primero, décimo sexto y décimo primero los cuales se expresan a continuación en ese orden:

“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 autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para... exigir la exhibición de 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...

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia...”<sup>33</sup>

De lo antes transcritos se desprende los siguientes requisitos y condiciones de las visitas domiciliarias, a saber:

 <sup>33</sup> Artículo 16 párrafos primero, décimo sexto y décimo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



- a) exigencia de mandamiento escrito.
- b) autoridad competente emisora del mandamiento.
- c) fundamentación y motivación.
- d) el principio de inviolabilidad del domicilio.
- e) la exigencia de exhibir la contabilidad.
- f) sujeción a las formalidades de los cateos.
- g) determinación del sujeto pasivo y del objeto que se buscan.
- h) levantamiento de acta circunstanciada.
- i) presencia de dos testigos.

En atención ha lo expuesto se procederá a desarrollar estas exigencias constitucionales a continuación:

### 3.1. EXIGENCIA DE MANDAMIENTO ESCRITO

Este requisito implica **un mandamiento**, y por tal debe entenderse una orden, mandato u oficio formal donde conste el referido acto de molestia, pero además, se ordena que sea por **escrito**, es decir, se expresé por medio de letras y otros signos lingüísticos convencionales, consecuentemente, todo acto estatal debe conformarse en cuanto a su formulación o expresión en un documento escrito, de tal manera que normativamente deviene en proscrita las acciones que no se produzcan de este modo.<sup>34</sup>



<sup>34</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis XXI.1o.J/6 del Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, a rubro: “SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIA DE LAS ORDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMA DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.”, Núm. 65, mayo de 1993, Pág. 11.



La exigencia del mandamiento escrito cumple con una función probatoria, como lo afirma Humberto Briseño Sierra << toda acción estatal se lleva a cabo por individuos a quienes se les asigna la calidad de órganos; tales acciones estatales se establecen, crean o producen por virtud de actos que deliberada y positivamente tienden a crear derechos; los actos de los órganos administrativos constituyen hechos que ocurren en el tiempo y en el espacio y su constatación en un documento, esto es, su expresión por las palabras del lenguaje escrito, así como la expresión por las normas que jurídicamente las hace posible, permitirán precisar lo que no es perceptible por los sentidos....>><sup>35</sup>

Similar opinión comparte Carlos Cruz Morales, quien considera << la necesidad de que el acto de gobierno se exprese por escrito, nos parece que no necesita explicación, mucho menos justificación; sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, si no tenemos sus cabales dimensiones de manera cierta, indubitables, por escrito.>><sup>36</sup>

En este contexto Servando J. Garza refiere << las garantías que contiene relativas a que el acto de autoridad sea por escrito... concurre a asegurar la regularidad jurídica de la actividad administrativa>> y << se justifica como seguridad en la prueba del mismo para que el particular lo acate, o lo impugne por su

---

 <sup>35</sup> BRISEÑO SIERRA Humberto, “El Artículo 16 de la Constitución Mexicana”, Coordinación de Humanidades UNAM, México, 1967, Pág. 89.

 <sup>36</sup> CRUZ MORALES Carlos, “Los Artículos 14 y 16 Constitucionales”, Editorial Porrúa S.A., México, 1977, Págs. 97-98.



incorrección jurídica frente a otras garantías.>><sup>37</sup> Es decir, con el imperativo del mandamiento escrito, el gobernado se encuentra en posibilidad de saber si el acto se ajusta o no a los requisitos exigidos por la Constitución y las leyes ordinarias.

Para que se satisfaga plenamente con esta garantía de seguridad jurídica, es necesario que al gobernado afectado se le dé a conocer el mandamiento escrito, o sea, que haya comunicación en el sentido de informar al gobernado que es a él a quien va dirigido el acto, y cuál es el contenido de dicho acto, pues como señala Carlos Cruz Morales <<una consecuencia lógica de la orden escrita es que se haga del conocimiento del destinatario de ella, ya que de otra manera, si se ordena por escrito pero no se comunica al gobernado, no se entiende cómo puede legitimar la autoridad que ha cumplido con esa garantía.>><sup>38</sup>

Finalmente, es de considerar que esta exigencia de mandamiento escrito no sólo está previsto en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, sino también se encuentra referido tácitamente en el décimo primer párrafo del precepto legal en comento.

---

 <sup>37</sup> GARZA SERVANDO J., “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, Editorial CULTURA T.C.S.A., México, 1949, Págs. 169-171.

 <sup>38</sup> CRUZ MORALES Carlos, Op. Cit. Pág. 98.



## 3.2. AUTORIDAD COMPETENTE EMISORA DEL MANDAMIENTO

El primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que el mandamiento escrito en el que se consigne un *acto de molestia* debe provenir de **autoridad competente** y esta exigencia se reitera para la visita domiciliaria en los párrafos décimo sexto y décimo primero, pues al remitir el primero de estos a las formalidades del segundo –cateos–, debe entenderse que la orden de visita sólo puede ser expedida por la autoridad administrativa competente, en este caso deberá ser la Administración de Auditoría.

A este respecto, el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela opina que por autoridad debe entenderse <<el órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa.>><sup>39</sup>

Por su parte José Luís Martínez Bahena refiere que la autoridad <<es el órgano perteneciente a la estructura gubernamental, cuyo propósito es lograr el



<sup>39</sup> BURGOA ORIHUELA Ignacio, “Las Garantías Individuales”, Editorial Porrúa S.A., 23ª edición, México, 1991, Pág. 299.



cumplimiento de la ley, en su caso la imposición de la misma, la exigencia a obedecerla y la obtención de su respeto...>><sup>40</sup>

En base a lo expuesto por los tratadistas antes citados, la autoridad viene a ser un órgano del Estado investido con ciertas facultades otorgadas por el orden jurídico y tiende a la realización del Derecho en la medida en que éste encarga a aquélla su cumplimiento, al establecer limitativamente el conjunto de las obligaciones y facultades que integran su esfera jurídica de acción, pues como afirma Servando J. Garza <<La competencia de la autoridad, no constituye una simple formalidad exigida por el Derecho sino, por el contrario, condiciona la legitimidad de su actuación concreta.>><sup>41</sup>

Referente a la competencia los maestros Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara consideran que la misma <<es la idoneidad reconocida a un órgano de autoridad para dar vida a determinados actos jurídicos.>><sup>42</sup> Lo antes expuesto significa que las acciones estatales vienen determinadas por el propio orden jurídico y en tanto exista el precepto jurídico que dota de facultades para actuar, hay un acto de aplicación del Derecho, y en la medida en que tal aplicación se lleve a cabo por el

---

 <sup>40</sup> MARTÍNEZ BAHENA José Luis, “Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal”, 2ª edición, Editorial SISTA S.A. de C.V., México, 1989, Pág. 56.

 <sup>41</sup> GARZA SERVANDO J., Op. Cit. Pág. 169.

 <sup>42</sup> DE PINA Rafael y DE PINA VARA Rafael, “Diccionario de Derecho”, 17ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991, Pág. 172.



órgano normativamente designado para ejercerlos, hay competencia. Por tanto, si el acto prescrito es llevado a cabo por el órgano jurídicamente designado para realizar dicha acción estatal, entonces válidamente podrá afirmarse que se configura la competencia constitucionalmente requerida.

En resumen la Constitución exige que todo acto de molestia debe ser emitido, de forma limitativa, por la autoridad a la que normativamente se le reconozca competencia para ello y la competencia supone tanto un requisito en sentido positivo como uno en sentido negativo, como lo refiere el maestro Miguel Carbonell: <<Desde un punto de vista positivo, un acto de autoridad puede ser emitido cuando el ordenamiento le reconozca la competencia para ello a una determinada autoridad. Desde un punto de vista negativo, esa determinación competencial en favor de una autoridad hace imposible que cualquier otra no pueda dictar el acto en cuestión.>><sup>43</sup>

Finalmente respecto a la competencia hay que considerar lo expresado por el maestro Servado J. Garza quien afirma <<El problema de determinar la competencia o su falta en la autoridad emisora o ejecutora del acto, es de sencilla solución. Puesto que nuestro régimen constitucional es de facultades expresas, en cada caso debe buscarse en la Ley a qué autoridades otorga la facultad para emitirlo



<sup>43</sup> CARBONELL Miguel, “Derechos Fundamentales en México”, 2ª edición, Editorial Porrúa S.A., México, 2006, Pág. 695.



o ejecutar los actos de la naturaleza del que se plantee. Si la autoridad que emitió el acto es la facultada por la Ley, habrá sido competente. En el fondo, el problema se reduce a determinar la división que del trabajo de los órganos públicos ha hecho del Derecho Positivo.>><sup>44</sup>

### 3.3. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

Otro de los requisitos que señala el artículo sujeto a estudio para los actos de autoridad es que estén fundados y motivados. Lo que se intenta evitar con estas esenciales exigencias son los abusos de poder, al demandar que todo acto de molestia se emita solamente cuando se cuente con un respaldo legal para hacerlo –fundamentación– y se haya producido algún motivo para dictarlos –motivación–. Por tanto la fundamentación y la motivación deben de constar en el mandamiento escrito en el que se asiente el acto de molestia. El acto de cualquier autoridad que contravenga lo anterior es contrario a derecho y, por tanto, conculcatorio de las garantías de seguridad jurídica en comento.

Estas garantías representan un par de elementos que tienen validez por sí mismas, pero son cuestiones complementarias y de alcances distintos, aunque forman una unidad indisoluble dentro de un mandato de autoridad. Por tal razón, siempre deben satisfacerse a plenitud para que pueda configurarse la validez legal de dicho acto.



<sup>44</sup> GARZA SERVANDO J., Op. Cit. Pág. 171.



### 3.3.1. SIGNIFICADO DE FUNDAMENTACIÓN

La idea de fundamentación, en atención al espíritu concebido por el Congreso General Constituyente de mil ochocientos cincuenta y siete<sup>45</sup>, reflejada ahora en nuestra actual Constitución, consiste en que los actos de molestia deben basarse en una disposición normativa general, concretamente en una ley, puesto que las autoridades sólo y únicamente pueden hacer lo que les permite la ley al momento de llevar a cabo el acto de molestia y, en consecuencia, esta prohibido a las autoridades desplegar conductas no prescritas en la ley, aunque aduzcan la búsqueda de la justicia, el bien común o fines éticamente válidos.

En ese orden de ideas, la fundamentación se cumple, en esencia, cuando se expresa con precisión y en forma completa en el propio mandamiento escrito, el cúmulo de preceptos legales aplicables al caso, tanto los que dan competencia al órgano para actuar, como los que prevén la materia del acto de molestia que la autoridad está facultada para realizar, esto es, que se citen los numerales de cada una de las leyes, no admitiendo por tanto que se cumple con la fundamentación cuando se empleen expresiones como: “...sirve de apoyo a este acto los artículos... y demás relativos y aplicables de la ley.” etcétera.

---

 <sup>45</sup> Se considera que la expresión “fundamentación”, como actualmente es concebida, aparece como antecedente mediato en el Artículo 16 de la Constitución Política de la República Mexicana, fechada por el Congreso Constituyente el 5 de febrero de 1857.



Además, habida cuenta de que, como lo afirma el tratadista Antonio Carrillo Flores <<una ley puede violarse porque se mande por la administración cosa distinta de lo que la ley establece ó porque se mande en un caso con supuestos de hecho distintos de los que el legislador estableció como necesarios para que se emitiera una orden>><sup>46</sup>, sería <<erróneo afirmar que la fundamentación se satisface con el sólo hecho de citar el precepto en que se funda el acto de molestia, es menester además, que el acto constituye una correcta aplicación de la ley indicada.>><sup>47</sup>

En los últimos años una de las interpretaciones más clara que se ha realizado en torno a este esencial requisito, es la efectuada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que ha establecido, los requisitos que deben satisfacerse para que los actos de toda autoridad se puedan considerar fundados, y sobre esto, ha señalado que en el mandamiento escrito se deben citar tanto *la Ley* como *los artículos específicos* de ésta, por lo que considera insuficiente la fundamentación en la que se invoque de forma global una ley, un código o el cuerpo de disposiciones legales de observancia general, puesto que para considerar que un acto de autoridad este debidamente fundado, se deben especificar en todos los casos, los preceptos legales que la autoridad pretenda utilizar al instaurar el acto. Esto implica señalar los preceptos que determinen su actuación y aquellos que

---

<sup>46</sup> Autor citado por de la GARZA SERVANDO J., Pág. 172.

<sup>47</sup> Íbidem.



determinen la competencia del órgano al emitir el acto de molestia.<sup>48</sup>

Por otra parte, algunos Tribunales Colegiados en Materia Administrativa han señalado que para tener por correctamente fundado un acto es necesario que en él se citen: los cuerpos legales y preceptos que se están aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los párrafos, incisos, sub incisos, fracciones, etcétera; además de precisarse los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio de los gobernados. Lo anterior habida cuenta que la fundamentación consagrada en el artículo 16 constitucional lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la citación de los cuerpos legales y no es posible abrigar en la garantía individual comentada ninguna clase de ambigüedad o imprecisión, puesto el objetivo de la misma primordialmente se constituye por una exacta individualización del acto autoritario, de acuerdo a la conducta realizada por el particular.<sup>49</sup>

---

 <sup>48</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro: “ACTOS RECLAMADOS, FUNDAMENTACIÓN DEL.”, Sexta Época, Vol. XV, Pág. 9; “AUTORIDADES FUNDAMENTACIÓN DE SUS ACTOS.”, Tomo XLIII, Sexta Época, enero de 1961, Pág.14; “LEGALIDAD GARANTÍA DE ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. LA AUTORIDAD DEBE CITAR LOS PRECEPTOS CONCRETOS QUE SIRVEN DE APOYO A LOS ACTOS DE MOLESTIA.”, Tomo. CXXVIII, febrero de 1968, 3ª parte, Pág. 54.

 <sup>49</sup> Esta Tesis de Jurisprudencia tiene por Título “FUNDAMENTACIÓN. CARACTERÍSTICAS DEL ACTO DE AUTORIDAD CORRECTAMENTE FUNDADO. FORMALIDAD ESENCIAL DEL ACTO ES EL CARÁCTER CON QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA LO SUSCRIBE Y EL DISPOSITIVO, ACUERDO DECRETO QUE LE OTORGUE TAL LEGITIMACIÓN.”, y fue publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, t. 175-180, 6ª parte, Pág. 98.



Al respecto Carlos Cruz Morales, marca una sutil diferencia entre las leyes que ceden competencia y las que proporcionan fundamentación al señalar <<Las leyes que autorizan a imponer la ley son las que dan competencia, y las leyes aplicadas son la fundamentación de los actos de gobierno. En la orden escrita se debe señalar los artículos que otorgan competencia a la autoridad de actuar y los artículos de la ley que aplica.>><sup>50</sup>

Así las cosas, el deber de fundamentar para los órganos del Estado viene impuesto no sólo para dar a conocer a los gobernados la ley en la que se apoyaron para emitir el acto de molestia y éstos puedan hacer valer sus derechos, sino también y sobre todo, para acreditar que el acto es legal y se efectuó apegado a derecho como parte de la observancia de las garantías de seguridad jurídica a favor de todo gobernado y oponible a estos, de tal forma que acrediten que se condujeron con sujeción al imperio de la Ley.

### 3.3.2. SIGNIFICADO DE MOTIVACIÓN

La obligación de expresar los motivos o las razones que tomó en consideración la autoridad para pronunciar el acto de molestia, nace a partir de la legislación revolucionaria francesa como una resistencia frente al despotismo y la injusticia del *ancien régime*. Por esta razón el procesalista Michele Tarruffo considera

---

 <sup>50</sup> CRUZ MORALES Carlos, Op. Cit. Pág. 99.



que la motivación <<es una exigencia esencial para tratar de establecer sobre bases objetivas la racionalidad de aquellos; para procurar eliminar, en la medida de lo posible, la subjetividad y la arbitrariedad de las decisiones de autoridad; para permitir a los afectados impugnar los razonamientos de éstas... y determinar si son fundados los motivos.>><sup>51</sup>

En México, el único antecedente previo al artículo 16 de la Constitución de la República Mexicana fechada por el Congreso Constituyente el cinco de febrero de mil ochocientos cincuenta y siete, que se ha podido encontrar sobre este punto, es el artículo 28 del *Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana*, promulgado en Apatzingan el veintidós de octubre de mil ochocientos catorce, el cual si bien es cierto no contempla directamente el principio de motivación, recoge su esencia al establecer <<Son tiranos y arbitrarios los actos ejercidos contra un ciudadano sin las formalidades de ley.>><sup>52</sup>

La motivación es la expresión de los razonamientos lógico jurídicos, en el texto del acto de molestia, que la autoridad efectúa de los hechos, circunstancias y de las consideraciones que tomó en cuenta e influyeron, para indicar cómo, a su juicio, tales hechos, circunstancias y consideraciones la llevaron a obrar emitiendo en



<sup>51</sup> TARUFFO Michele, “La fisonomía Della sentenza in Italia”, en la sentenza in Europa; método, técnica e stile. CEDAM, Papua, 1998, Págs. 187-189.



<sup>52</sup> Derecho del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones, Antecedentes y Evolución de los Artículo 16 al 27 Constitucionales, XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados 1967, Pág. 8.



consecuencia el respectivo acto de molestia, si son ciertos y son precisamente los previstos en el precepto legal en que afirma fundarse, es decir, la motivación es el propósito que persigue la autoridad al dictar el acto de molestia siempre considerando que se han actualizado los supuestos de la ley –lo que obliga, autoriza, prevé, dispone o sanciona– argumentando el por qué existe la necesidad y/o la obligación de aplicar la misma.

Por ello la motivación de la causa legal del procedimiento a que se alude en el actual artículo 16 Constitucional supone un juicio de valor implícito en el razonamiento que la autoridad debe hacer al emitir el acto de molestia, según el cual llegó a la conclusión de que el acto concreto dirigido a afectar la esfera jurídica de un particular se enmarca exactamente a las prevenciones de un determinado precepto legal, esta motivación implica de igual forma dar a conocer al gobernado las consideraciones relativas a las circunstancias, modalidades y razones por los cuales su conducta se ajusta para la autoridad al marco general aplicable y establecido por la ley. Sin dicha expresión de tales consideraciones se viola el principio de motivación que, con la fundamentación, conforman la exigencia de la correcta aplicación de una ley.

El Doctor Ignacio Burgoa afirma al respecto << ...para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de



molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancia y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuesto abstractos previstos normativamente.>><sup>53</sup>

Por su parte Carlos Cruz Morales reflexiona sobre la necesidad de la motivación en los siguientes términos <<algunas leyes establecen que el acto de gobierno se puede producir cuando la autoridad lo crea conveniente, en estos casos, el sentido de la ley no es que la autoridad puede dar órdenes cuando se le antoje, sino que es necesario, que explique, que detalle, por qué le parece conveniente su aplicación; tiene la obligación de asentar las circunstancias propias del gobernado que lo hagan objeto del acto de poder precisamente a él, y como no pudiera inferirse, que *ad libitum*, puede afectar a cualquier otro particular>><sup>54</sup> y continua << ...no se atiende a las voliciones personales de la autoridad, sino a las circunstancias concretas de los gobernados que la mueve para aplicar la ley.>><sup>55</sup>

De la interpretación antes expuesta se concluye que la motivación no puede ser genérica, siempre debe atenderse a un caso individualizado, circunstancia con la que se esta de acuerdo.

---

 <sup>53</sup> BURGOA ORIHUELA Ignacio, Op. Cit. Pág. 598.

 <sup>54</sup> CRUZ MORALES Carlos, Op. Cit. Págs. 99-100.

 <sup>55</sup> Íbidem.



La finalidad de la motivación Ramón Tomás Fernández<sup>56</sup> la sintetiza en tres puntos al considerar que la misma en todo acto tiene por objeto: a) hacer del conocimiento de la persona afectada las razones en las que se apoya el acto; dichas razones no deben verse como un requisito puramente formal consistente en citar algunos elementos fácticos aplicables al caso concreto, sino como una necesidad sustantiva consistente en la obligación del órgano público de aportar *razones de calidad*, que resulten consistentes con la realidad y sean obedientes en todo caso, a las reglas implacables de la lógica; b) aportar la justificación fáctica del acto en razón del objetivo para el cual la norma otorga la potestad que se ejerce en el caso concreto; y c) permitir al afectado interponer los medios de defensa existentes, si lo considera oportuno.

### **3.4. EL PRINCIPIO DE INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO**

El principio de inviolabilidad del domicilio esta garantizado por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, precepto éste que es uno de los más completos y complejos del orden jurídico nacional, pues aunque salvaguarda diversos bienes de la persona, como lo es su domicilio, prevé también la inviolabilidad de éste último.



<sup>56</sup> FERNÁNDEZ Tomas Ramón, “De la arbitrariedad del legislador”, Editorial Civitas, Madrid, 1998, Pág. 97.



Sin embargo, el principio de inviolabilidad del domicilio no es absoluto y admite excepciones, porque, como argumentan Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, <<...la excepción al principio de inviolabilidad del domicilio no significa, desde luego, que la garantía deje de ser fundamental... en casos excepcionales la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante...>><sup>57</sup>

Por tanto la inviolabilidad del domicilio entendida como la imposibilidad jurídica de cualquier autoridad o particular a ingresar sin permiso alguno a los lugares más íntimos de los gobernados, es un derecho que deja de ser invulnerable, por la forma en la que está redactado el precepto que la contiene, en la medida en que se esté en alguno de los supuestos que de forma limitativa señala la Constitución.

El artículo 16, primer párrafo de nuestra Constitución Federal, al unir el termino “*Nadie*” con la locución “**Domicilio**” da como resultado la consagración del principio de inviolabilidad del domicilio, al resaltar “*Nadie puede ser molestado en su...domicilio...*”; pero ¿Qué se debe entender por domicilio en materia tributaria?

Antes de dar respuesta a esta interrogante conviene destacar que existe cierta vacilación sobre el bien jurídico que se protege por medio del principio de



<sup>57</sup> CARTAS SOSA Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, “La Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal”, Colección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1997, Pág. 3.



*Inviolabilidad del Domicilio*, puesto que para muchos autores se salvaguarda la vivienda en su sentido material –Miguel Carbonell–, para algunos más la propiedad, incluso la posesión de los objetos sobre los cuales pueda recaer una orden de cateo –Ponce Castillo Rodolfo– y para otros, la intimidad, la libertad personal, incluso la residencia –Humberto Briseño Sierra–, en lo particular parece que, en sí, este principio engloba a todos los bienes jurídicos en mención; sin embargo, su prelación esta en función de la materia en que se motive el acto de molestia, lo trascendental estriba en que en cualquiera de estos casos se permita al gobernado disfrutar sin interferencias ilegítimas el desarrollo de su vida privada como mejor le parezca, sin tener que estar expuesto a la mirada o el interés de otras personas, sin ser objeto de molestias injustificadas en su esfera jurídica.

En materia tributaria, de la lectura de los artículos 10, 16 último párrafo y 27, párrafos primero y décimo tercero estos del Código Fiscal de la Federación, se admite que por domicilio debe entenderse el local en que se encuentra el principal asiento de los negocios, o en el que se desempeña la actividad del contribuyente, si es persona física; o bien el local en donde se encuentra la administración principal del negocio, si es una persona jurídico colectiva y quedan incluidos en el amplio concepto de domicilio todos los establecimientos del contribuyente, entendidos como cualquier lugar de negocios en el que se desarrolla total o parcialmente la actividad.



El local en que se encuentra el principal asiento de los negocios, o en el que se desempeña la actividad; o en el que se encuentra la administración principal del negocio es el que se denomina como domicilio fiscal y los otros lugares de negocios se designan simplemente como establecimientos, pero todos constituyen en sí el domicilio de la persona y por ende se encuentran protegidos por el artículo 16 Constitucional. A la luz de lo anterior, la excepción al principio de inviolabilidad del domicilio incluye todos los lugares en los que el contribuyente desarrolla su actividad y tal excepción está prevista por el párrafo décimo sexto, del artículo 16 de la nuestra Ley Fundamental que a la letra dice:

**“Artículo 16. ...**

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

...<sup>58</sup>

Pero esta excepción, como se vé, está sujeta al cumplimiento de las formalidades de los cateos, previstos por el párrafo décimo primero del propio precepto constitucional citado mismo que refiere:

**“Artículo 16. ...**

...

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del ministerio publico, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los

 <sup>58</sup> Artículo 16, párrafo décimo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia...

...<sup>59</sup>

Lo importante del décimo primer párrafo, para los efectos del presente trabajo es el hecho de que contempla una garantía de seguridad jurídica, consistente en que en toda orden de cateo, y por extensión aplicable a la visita domiciliaria, se deberá **expresar el lugar que ha de inspeccionarse**, esto es, se debe indicar en el mandamiento escrito que ordene la visita, el espacio físico en que ha de ejecutarse la misma y a cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia en cuestión, con ello se permite que el gobernado conozca el lugar en el cual ha de realizarse la inspección, con la posibilidad material de tener a disposición aquello que la autoridad le requiere o le interese verificar, inspeccionar, acreditar o buscar; así como la posibilidad de impugnar los abusos por parte de aquellos que llevan a cabo el desarrollo material de la diligencia, cuando actúen de manera sobrepasada.

Es de observarse, desde luego, que por mandato constitucional no se admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga de forma vaga, errónea o confusa que deje a discrecionalidad de los visitantes la determinación de la localidad de que se trate. Toda vez que, la visita debe llevarse a cabo en el sitio especificado en el mandamiento respectivo y no en ningún otro lugar distinto, aunque este corresponda a un establecimiento del sujeto buscado.

 <sup>59</sup> Artículo 16, párrafo décimo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



El requisito Constitucional en examen estriba en que por cada lugar que deba ser objeto de una visita domiciliaria, la autoridad debe expedir el respectivo mandamiento escrito, sin que sea valido designar en uno solo, diversos y/o múltiples lugares que en forma simultánea, alternativa o secuencial se pueda efectuar la diligencia. La propia redacción del texto no deja dudas sobre este punto, puesto que en lo concerniente al lugar el precepto constitucional esta redactado en singular, caso contrario, es cuando se refieren a los sujetos pasivos del cateo que pueden ser uno o más, por ello no es permisible expresiones generalizadas para denotar el lugar a inspeccionar.

A conclusiones semejantes llega el licenciado Eduardo Mendoza Vives al referir <<cuando el artículo 16 del Pacto Federal previene que las visitas domiciliarias a cargo de las autoridades administrativas deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, obviamente significa (respecto al lugar de la diligencia), que el catálogo de exigencias y prohibiciones es sustancialmente como siguen: para cada domicilio singular objeto de inspección; debe expedirse también una orden singular, porque la remisión del precepto a los requisitos para el cateo, rechaza la interpretación en inverso sentido el precepto previene la singularidad de la orden y la del domicilio, como garantía de todo visitado.>><sup>60</sup>



<sup>60</sup> Autor citado por CARTAS SOSA Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, en la obra “La Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal”, Colección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1997, Pág. 50.



### 3.5. LA EXIGENCIA DE EXHIBIR LA CONTABILIDAD

En materia fiscal el objeto o finalidad de las visitas domiciliarias a nivel constitucional se encuentra delimitada por el párrafo décimo sexto del artículo 16 de nuestra Ley Fundamental mismo que dispone:

“**Artículo 16.** ...

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensable para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...”<sup>61</sup>

En este orden de ideas, la permisón constitucional expresa que en las visitas domiciliarias realizadas por parte de las autoridades tributarias, únicamente se puede exigir la exhibición de libros y papeles a fin de constatar el acatamiento o la inobservancia de las disposiciones fiscales por parte de los particulares obligados. Sobre esto el Doctor Ignacio Burgoa expresa <<Las autoridades fiscales bien sean federales o locales, tienen facultad constitucional para exigir la exhibición de libros y papeles con el fin también exclusivo de comprobar el cumplimiento o el incumplimiento de las disposiciones legales en materia tributaria, por lo que toda exigencia autoritaria que carezca de dicha finalidad es inconstitucional.>><sup>62</sup>



<sup>61</sup> Artículo 16, párrafo décimo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



<sup>62</sup> BURGOA ORIHUELA Ignacio, Op. Cit. Pág. 621.



Por su parte Daniel Diep Diep refiere respecto de este punto <<...en materia tributaria, el objeto al que se refiere este precepto no puede ser otro que el señalado en su antepenúltimo párrafo: “*la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales*”, de tal suerte que el señalar un objeto distinto, o excederlo en la practica, automáticamente convierte en inconstitucional lo actuado y así debe hacerse valer.>><sup>63</sup>

Resulta indudable que cuando el párrafo de mérito de nuestra Carta Magna expresa “*los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales*”, se refiere básicamente a la **contabilidad** de los contribuyentes. Pero ¿Que es la contabilidad?, a este respecto el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato proporciona la siguiente definición <<es la crónica de las modificaciones que experimenta un patrimonio, expresadas en unidades monetarias.>><sup>64</sup>

Ahora bien, en el artículo 28, párrafos tercero y cuarto, en relación con el numeral 45, párrafos segundo, tercero y cuarto, ambos del Código Tributario Federal se desprende que para efectos fiscales la contabilidad, incluye lo señalado en los dispositivos en comento al manifestar en su parte relativa lo siguiente:



<sup>63</sup> DIEP DIEP Daniel, Op. Cit. Pág. 151.



<sup>64</sup> RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, en su artículo intitulado “La Fiscalización”, publicado por la Barra Mexicana Colegio de Abogados en la obra “Homenaje a Jorge Sainz”, Colección Foro de la Barra Mexicana, Editorial Themis, México, 2009, Pág. 376.



“**Artículo 28.** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

...

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las disposiciones fiscales hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, así como por los comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones y, en su caso, las maquinas registradoras de comprobación fiscal, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.”<sup>65</sup>

“**Artículo 45...**

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores:

...

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

...

 <sup>65</sup> Artículo 28, párrafo tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación.



V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

...  
IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.<sup>66</sup>

Por lo tanto, la autoridad tributaria está facultada, por así referirlo la Constitución Política Federal en concomitancia con lo expresado por el Código Fiscal de la Federación, a exigir de los contribuyentes todo aquello que verse sobre la contabilidad de los mismos.

---

 <sup>66</sup> Artículo 45, párrafos segundo, tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación.



### 3.6. FORMALIDADES DE LOS CATEOS

El Constituyente de Querétaro de mil novecientos diecisiete, a fin de plasmar los anhelos populares que se desprendieron de la revolución mexicana en una consagración normativa del más alto grado, sucintamente estableció las formalidades que en materia de visita domiciliaria debían observar las autoridades administrativas, al centrarse en desplegar una mayor defensa en contra de actos abusivos por parte de las autoridades judiciales, prueba de ello, es la forma en que se redactó el artículo 16 Constitucional. Sin embargo, con la intención de impedir la comisión de arbitrariedades en la esfera jurídica de los particulares por parte de cualquier autoridad estatal, se quiso otorgar una seguridad jurídica a los primeros, razón por la cual los requisitos constitucionales exigidos para la práctica de los cateos se extienden a las visitas domiciliarias.

En efecto, el actual artículo 16, párrafo décimo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

**“Artículo 16. ...**

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del ministerio público, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”<sup>67</sup>

 <sup>67</sup> Artículo 16, párrafo décimo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



Entre las exigencias que se desprenden del párrafo antes transcrito se encuentran

- Expresar la persona y los objetos que se buscan.
- Levantamiento de un acta circunstancia de la diligencia; y
- La presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar.

Sobre estos requisitos constitucionales, traducidos como garantías de seguridad jurídica se expondrán algunas ideas en los apartados subsecuentes.



### 3.6.1. LA DETERMINACIÓN DEL SUJETO PASIVO Y DEL OBJETO DE LA INSPECCIÓN

Dentro de los requisitos que prevé el párrafo décimo primero del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos respecto de todo cateo, es que indefectiblemente se requiere de la especificación de manera particular de la *persona* que debe soportar, en su domicilio, la presencia de los agentes de la autoridad encargados de ejecutar el acto de molestia, y sin su precisa determinación no puede originarse la correlativa obligación de permitir la injerencia de estos extraños al domicilio particular. Como se puede observar se trata de una formalidad que constituye un elemento esencial del acto, cuya omisión produce la nulidad de todo lo actuado, en caso de que se hubiera llevado a cabo la visita domiciliaria en cuestión.

Lo anterior es importante en razón de que la visita domiciliaria es un acto *intuitu personae* y como tal debe concretarse en una determinada persona o ente jurídico, creando así la certeza jurídica entre los gobernados. Por tal motivo, el nombre de la persona a quien esté dirigida la visita domiciliaria deberá ser el correcto y establecerse de forma completa en dicho mandamiento, habida cuenta que de no ser de esta manera, no habrá cabal respecto de la formalidad constitucional de mérito.



Cabe precisar que en materia fiscal no todas las facultades de comprobación fiscal están sujetas a esta condicionante, ya que en ocasiones esta situación resultaría un tanto complicada dada la naturaleza de la revisión, caso concreto, es la verificación sobre la legal estancia en el país de un vehículo o mercancía extranjera; que bastará con que el mandamiento escrito se encuentre dirigida *al propietario, poseedor, tenedor, encargado etcétera*. Este razonamiento resulta lógico, puesto que tratándose de la verificación de vehículos en tránsitos de procedencia extranjera sería imposible especificar el nombre de la persona poseedora, del detentador o del propietario, y si la autoridad hacendaría tuviera que saber forzosamente dicha circunstancia para el ejercicio de sus actos de verificación, se entorpecerían sus funciones.

Sin embargo, dicho razonamiento no es permisible tratándose de la visita domiciliaria, toda vez que la autoridad cuenta con los recursos legales y materiales para determinar el nombre del sujeto que resentirá el acto de molestia y esa individualización del sujeto receptor de la visita es un requisito cuya satisfacción impone la Constitución en aras de la seguridad jurídica de los gobernados, porque si bien la administración tributaria desconoce al momento de suscribir el mandamiento escrito cuál es la situación de una determinada persona en cuanto al cumplimiento de las disposiciones fiscales a su cargo, es indudable que sí sabe a quien desea revisar.



Si bien es cierto, la acción de investigar presupone el desconocimiento de un hecho o cosa, porque dicha circunstancia no es palpable para la autoridad fiscal, razón por la cual ejercita sus facultades de comprobación, no menos cierto es, que no puede admitirse ausencia o inexactitud en la determinación del sujeto sobre quien se van a ejecutar las facultades de fiscalización, a fin de revisar cómo ha venido cumpliendo con sus deberes fiscales, y como señalan Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, <<esto supone para la administración fiscal una carga que debe desahogar en una fase preíndagatoria, en la etapa de preparación de la emisión de la orden de visita, pero es indiscutible que la facultad inspectiva domiciliaria de que disponen las autoridades fiscales, sin tener que acudir a los tribunales, es de tal manera onerosa sobre los particulares, que la norma constitucional impone a la autoridad que dicte el mandamiento para que la visita se practique, que al menos determine la identidad de la persona respecto de la cual emite la orden. Es este uno de los pilares de la Seguridad Jurídica de la institución: la certeza en la designación de la persona que ha de tolerar la inspección, para establecer la convicción de que es en relación con ella precisamente, y no con otra, que la autoridad hace uso de su fuerza vinculatoria para causar la molestia que la diligencia entraña.>><sup>68</sup>



<sup>68</sup> CARTAS SOSA Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, Op. Cit. Pág. 58.



Además de identificar al sujeto visitado, se debe cumplir la formalidad de señalar qué se busca, que en el caso de la visita domiciliaría consiste en precisar las obligaciones fiscales concretas del contribuyente y citarse también el periodo que alcanzará la revisión.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido un criterio relevante en cuanto al objeto de una visita domiciliaria al señalar que el mismo no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, sino debe entenderse como cosa, elemento o materia, pues esto es lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en lo anterior, el objeto del mandamiento escrito de que se trate no debe ser general, sino determinado, para dar así seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión, por tanto, el mandamiento escrito que realice 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 aquello que quieran o deseen verificar, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad.<sup>69</sup> Sobre este tema existen criterios de Tribunales Colegiados de Circuito que para satisfacer el requisito, relativo a la mención del objeto o propósito en los mandamientos escritos, no es necesario que se especifique de manera pormenorizada, una por una las obligaciones fiscales a revisar, pues basta que con toda claridad en términos



<sup>69</sup> Tesis de Jurisprudencia de la Segunda Sala 2a/J.59/97. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta 1917-2000, T. VI, Pág. 333, a rubro: “ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.”.



generales se mencionen, ya que no tendría sentido exigir a las autoridades detallarlas de aquella manera, si sus facultades fiscalizadoras son amplísimas.<sup>70</sup>

Otros tantos Tribunales Colegiados de Circuito sostienen que en los mandamientos escritos, sólo se debe señalar que tienen por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales o accesorias por impuestos o derechos federales a los que está sujeto el contribuyente, y que con ello sí se satisfacen los requisitos del artículo 16 Constitucional, toda vez que este precepto dispone que las autoridades podrán practicar visitas domiciliarias para comprobar que se hayan acatado las disposiciones fiscales y no exige la individualización de los impuestos, derechos u obligaciones cuyo cumplimiento se pretende verificar.<sup>71</sup>

Sobre lo expuesto se considera que el criterio que más se ajusta a lo exigido por el párrafo décimo sexto del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es aquel que advierte la mención con toda claridad en términos generales del objeto que se busca inspeccionar, y no obstante que se diga que las facultades fiscalizadoras de las autoridades tributarias son amplísimas, no debe perderse de vista que las mismas están obligadas a señalar puntualmente la

---

 <sup>70</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, “VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITO FORMALES QUE DEBE SATISFACER.”, Segundo Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito.

 <sup>71</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, “ORDENES DE VISITA, NO ES NECESARIO QUE ESPECIFIQUEN LOS NOMBRES DE LOS IMPUESTOS Y DERECHOS QUE SE VAYA VERIFICAR.”, Segundo Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.



obligación fiscal en concreto y que está evidentemente corresponda con la situación particular del contribuyente a quien se dirija el mandamiento escrito, puesto que con ello se produce la certidumbre jurídica sobre aquello que se pretende revisar. Por tal motivo y en atención a una sana interpretación de la garantía de seguridad jurídica de mérito, debe prevalecer el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a cómo se satisface esta esencial exigencia constitucional.



### 3.6.2. EL LEVANTAMIENTO DEL ACTA CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA

Continuando con el estudio de las prescripciones establecidas por la Constitución Federal para los cateos y por obvias razones destinadas también a las visitas domiciliarias, se tiene la exigencia de levantar un acta circunstanciada. Respecto al *acta circunstanciada* el maestro Emilio Margáin Manátou puntualiza <<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 (diligencia).>><sup>72</sup>

De lo expresado se advierte la conveniencia de establecer qué debe entenderse por *acta circunstanciada*. Por principio de cuentas acta es siempre un documento que sirve para dejar constancia de hechos o sucesos, y este es, precisamente, el concepto genérico de la voz *acta* recogido por ciertos autores como L. Alisa Riera, según el cual <<acta es aquel documento en el que se recogen determinados hechos, acuerdos o manifestaciones con el fin de obtener por ésta la prueba de los mismos. Pero este concepto hay que admitirlo con ciertas reservas porque a veces con el acta se busca algo más, ya que la misma se puede integrar negocios jurídicos del que forma uno de sus elementos constitutivos.>><sup>73</sup>



<sup>72</sup> MARGÁIN MANATOU Emilio, Op. Cit. Pág. 63.



<sup>73</sup> RIERA ALISA L. “Nueva Enciclopedia Jurídica, en la voz <<Actas>>”, Editorial Seix, Tomo II, Barcelona, 1950, Pág. 281. Cfr. De Gota Losada, A., “Tratado del Impuesto sobre la Renta”, Tomo IV, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, Págs. 544-545.



Cabe señalar, respecto al concepto dado a las actas en materia fiscal, el criterio de Juan A. Martínez de Pison, para quien <<Acta es aquel documento público que formalizado como resultado de las actuaciones del inspector en el marco de una actividad administrativa, da constancia del conjunto de hechos y circunstancias que, presuntamente ciertas, determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, y en el que se pronuncia éste sobre tales extremos para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por el inspector-jefe consistente en la resolución u acto que concluya el procedimiento administrativo.>><sup>74</sup>

Una vez aterrizado el concepto de acta, toca el turno de profundizar un poco más en lo que respecta a su característica primordial consistente en ser “*circunstanciada*”. Para algunos autores la acción de circunstanciar un acta implica una inmediatez de lo acontecido asentando acto continuo lo que en esos momentos se observa, detallar al máximo o describir suficientemente los hechos o actos que deban contenerse en ella para que se pueda evidenciar la realidad que se pretende consignar o reflejar a través de la misma, puesto que la satisfacción de este particular requisito constitucional es esencial para determinar la eficiencia del personal actuante, y confirmar la veracidad de lo asentado, sin mediar margen de error al describir la realidad de los hechos y acontecimientos observados, y probar que los visitantes efectuaron la diligencia conforme a lo establecido por la ley.



<sup>74</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON Juan, “Las Actas de la Inspección de los Tributos”, Colección Estudio de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Civitas S.A., Madrid España, 1994, Pág. 222.



Cuando el precepto Constitucional prescribe que en las visitas domiciliarias se levante *acta circunstanciada*, indubitablemente obliga a que los acontecimientos ocurridos bajo las observaciones de los visitantes aparezcan representados por medio de una narración escrita, con el propósito de dejar preconstituida la prueba sobre la situación del visitado respecto del objeto específico de la diligencia. Se trata, como acertadamente lo refiere el tratadista Francisco Carnelutti <<de la composición de un objeto (documento) apto para despertar en quien lo perciba la idea que viene determinada por la percepción del hecho representado.>><sup>75</sup>

Atento a lo anterior, es corrector afirmar que el acta de visita domiciliaria, como documento probatorio de hechos resultante de una actuación, debe empezar a extenderse en el momento en que ésta se inicia con la entrega del mandamiento escrito correspondiente, asentando por parte de los visitantes, los hechos, acontecimientos y las circunstancias que suceden o están presenciando en ese instante y a lo largo de la diligencia, de forma lógica y cronológica. Sólo así se avala en esencia la observancia de la garantía de seguridad jurídica de mérito, al existir un mayor control sobre la actuación inspectiva.



<sup>75</sup> CARNELUTTI Francisco, “La Prueba Civil”, Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979 (Traducción de Niceto Alcalá Zamora y Castillo), Pág.110.



Por lo anterior, el acta que se levante al final de la diligencia debe reflejar la realidad objetiva, apreciada por los visitadores sin que sea dable para ellos formular juicios de valor sobre lo observado, sino limitarse a consignar los hechos puesto que como lo señalan Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, <<Sólo así se garantiza el control sobre la actuación inspectiva, ya que de lo contrario se otorgaría un poder omnímodo a los visitadores para atribuir a los visitados lo que su destacada imaginación les dictara, bastando con afirmar que tal o cual suceso aconteció en su presencia.>><sup>76</sup>

Por tanto, la idea en esencia que subyace por imperativo constitucional en cuanto a las actas circunstanciadas es que en las mismas se plasme con extremo detalle, sin abstracciones, las observaciones de los hechos, acontecimientos y circunstancias particulares del visitado de manera pormenorizada, prevaleciendo la veracidad de los sucesos a que se contrae, con las indicaciones de tiempo, modo y lugar, y todas las peripecias que ocurran en el curso de la diligencia desde su inicio hasta la conclusión de la misma, solamente así se dirá que se satisface plenamente el objetivo del acta circunstanciada en aras de la observancia de la seguridad jurídica de todo gobernado.



<sup>76</sup> CARTAS SOSA Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, Op. Cit. Pág. 66.



### 3.6.3. LA PRESENCIA DE DOS TESTIGOS

Por mandato constitucional se establece la necesidad de designar a dos testigos en toda diligencia de cateo, por tanto, esta exigencia es requerida de igual forma para las visitas domiciliarias, según se prevé por el artículo 16 párrafo décimo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, de una interpretación gramatical del precepto mencionado, se desprende que los testigos serán en número de **dos**, en consecuencia, no puede existir la posibilidad de validar la actuación con la presencia de uno solo o más de dos de estos, pues es inadmisibles tal hecho al exigirse estrictamente la asistencia de dos testigos.<sup>77</sup>

Oportuno es señalar sobre los dos testigos de asistencia, que se debe obtener la aceptación de su parte, hecho al que se condiciona su presencia. Dicha aceptación compromete una manifestación expresa de su conocimiento para serlo y

---

<sup>77</sup> Para algunos doctrinarios, la razón de que en este medio de prueba se configure en par, estriba en el hecho de su esencia, esto es, desde tiempos inmemoriales se estableció que para refutar válido una aseveración se tenía que reforzarse con otra en el mismo sentido por persona diversa a la primera que haya hecho la aseveración en cuestión. Sobre el particular Ángel Martínez Pineda en su obra “Naturaleza Jurídica del Testimonio” comenta que en el Viejo Testamento, concretamente en el Deuteronomio, Quinto Libro del Pentateuco, existe un sabio versículo de matiz jurídico que establece: “Un solo testigo no valdrá contra un hombre respecto de cualquier delito o falta que haya cometido, una causa será firme por declaración de dos testigos”. De igual manera afirma que otra justificación en el mismo sentido, se encuentra en la obra de Montesquieu denominada “El Espíritu de las Leyes”, en dicha obra el connotado filósofo-político señala: “las leyes que hacen perecer a un hombre por la declaración de un solo testigo, son fatales a la libertad. La razón exige dos, porque un testigo que afirma y un acusado que niega, hace empate y se necesita un tercero (otro testigo) para dirimir la discordia.



este hecho debe figurar en el acta de la visita domiciliaria. Sin embargo, no basta con la simple aceptación para fungir como testigo para que se observe cabalmente con la disposición constitucional de mérito, puesto que tal requisito no simplemente se limita al hecho de que estas personas comparezcan a aceptar el cargo y firmar el acta respectiva, sino que el espíritu del mismo es que el visitado, en todo momento, se encuentre acompañado de los dos testigos, mismos que deberán estar presentes en todas y cada una de las actuaciones que realicen los visitadores, ya que de otra manera no se podrán considerar como verdaderos testigos de asistencia.

Esta idea se corrobora si se tiene en cuenta la función que la Constitución asigna a los testigos de la diligencia. Triste sería el papel de éstos si sólo se limitara a asistir al levantamiento del acta una vez concluida la visita. En efecto, escribe el maestro Mauricio Fernández y Cuevas <<si el papel de los testigos del caso se redujera exclusivamente a presenciar el levantamiento del acta, entonces no dudaríamos en calificar la función fedataria de inocua, pues habría que preguntarse: ¿Qué sentido tendría asignarles una participación a ese nivel? sin lugar a dudas habría que contestar ninguna. Su presencia o su ausencia, bajo este punto de vista, devendría en absoluta y totalmente irrelevante. Presenciar que otros sujetos (los visitadores) hagan constar en un documento una serie de hechos y no tener ni contar con la referencia previa consistente en la presencia misma de esos hechos (o de otros, esto es, incluso distintos y diversos), no los traduciría en fedatarios del acto



sino (si los hechos son distintos) en cómplices. Es obvio que los juicios de valor y las consideraciones estimativas que informaron el contenido normativo que se estudia, no fueron esos.>><sup>78</sup>

La presencia de los testigos en todo el transcurso de la diligencia no sólo es una exigencia que se impone como una garantía de seguridad jurídica en la realización del acto, sino que su participación en el desarrollo total de la visita es un <<símbolo de la publicidad y notoriedad del acto, constituye una solemnidad, una especie de prueba reforzada, tendiente a quedar grabada en el recuerdo no sólo por la perdurabilidad del documento escrito, (acta) sino también por la significación externa de la ceremonia misma>><sup>79</sup> a la que por ello está asociada una especial fuerza probatoria, así como la propia esencia del acto, de manera que su falta compromete la solemnidad del acto mismo. Puesto que la solemnidad de un acto certifica autenticidad y asegura eficacia al acta en tanto actuación y documento, el objetivo de los testigos de asistencia es en esencia dotar de una mayor seguridad al acto, por tener una trascendencia en la vida social, por ello se debe ceñir estrictamente al ritual imperativo, prescrito por la norma constitucional, para fortalecer, robustecer y vigorizar la autenticidad de la actuación de la autoridad, en este caso la tributaria, a pesar de la decencia del servidor público que la realiza.

---

 <sup>78</sup> FERNÁNDEZ Y CUEVAS José Mauricio, Op. Cit. Pág. 148.

 <sup>79</sup> COUTURE Eduardo J., “Estudio de Derecho Procesal Civil”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979, Pág. 52.



Ahora bien, pareciera que el precepto constitucional que nos ocupa autoriza que sea al final de la visita domiciliaria, cuando en esencia se levante el acta circunstanciada y se lleve a cabo la designación de los testigos, pero no es así porque de aceptarse tal idea, tratándose de los testigos se desconocería la verdadera función de estos como una de las garantías de seguridad jurídica.

En efecto, debe entenderse que la intención del constituyente de mil novecientos diecisiete fue que los gobernados preferentemente designaran a los testigos de asistencia al iniciarse la diligencia de cateo con el propósito de evitar la comisión de abusos y arbitrariedades en el lugar y con las personas encontradas en el mismo y para que existiera certeza y seguridad respecto a la forma en la cual se llevara a cabo la diligencia; por consiguiente, para hacer factible el cumplimiento de la referida voluntad, la designación de los testigos debe realizarse bajo una de las siguientes premisas a saber:

Primero, si al iniciarse la diligencia de cateo o visita domiciliaria se encuentra el gobernado a quien se esté buscando en el domicilio objeto del mandamiento escrito, será con éste con el que se entienda la diligencia respectiva y se le otorgará la oportunidad de designar a los dos testigos de asistencia, como parte de su derecho para hacerlo.



Segundo, si al comenzar esta actuación no se encuentra la persona destinataria del mandamiento escrito, pero sí se localiza otra persona, a ésta se le otorgará la oportunidad de designar a los mencionados testigos; ó

Tercero, sólo en el caso de que no se encuentre persona alguna en el domicilio correspondiente, o la que se localice se niegue a realizar la designación, entonces será la autoridad que verifique el cateo la que procederá al nombramiento de los testigos al iniciarse la diligencia correspondiente.

De esta manera, queda fuera de duda que la designación los dos testigos de asistencia siempre será previo requerimiento al visitado para que los designe, en respeto del derecho que le otorga la Constitución Política Federal, hecho que debe producirse siempre al inicio de la visita y hacerse constar en el acta respectiva, pues el nombramiento de los testigos debe ocurrir precisamente al principio de la diligencia después de la entrega del mandamiento escrito a la persona presente en el lugar y una vez que se hayan identificado los visitantes.

Cabe puntualizar que tratándose del Tercer supuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 Constitucional, la designación de los dos testigos de asistencia por parte de la autoridad que actúa, solo podrá darse:



- a) En ausencia del ocupante del lugar cateado; o
- b) Ante la negativa del ocupante del lugar cateado, para designarlos.

Como consecuencia de lo anterior, y sujetando la actuación de la autoridad en una visita domiciliaria a la disposición constitucional de mérito, debe afirmarse que la autoridad sólo podrá designar a los testigos cuando la persona con quien se entiende la diligencia se niegue a hacerlo, puesto que el primer supuesto no se da en el caso de la visita domiciliaria en materia fiscal, en virtud de que la ley secundaria, –Código Fiscal de la Federación– no permite su realización cuando no se encuentra persona alguna en el lugar en que se realiza. Como resultado de este razonamiento, debe concluirse que en una visita domiciliaria la autoridad podrá designar a los dos testigos de asistencia, única y exclusivamente cuando exista negativa para hacerlo por parte de la persona con quien se entienda la diligencia.



## **4.- LA EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS COMPROBANTES FISCALES COMO OBLIGACIÓN FORMAL DEL CONTRIBUYENTE, SUJETA A SER OBJETO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN**

La visita domiciliaria se ha contemplado como el método más efectivo para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; método éste para el que ha sido facultada la autoridad tributaria en el ya multicitado párrafo décimo sexto del artículo 16 de nuestra Ley Fundamental.

De conformidad con el numeral constitucional en comento se faculta a las autoridades fiscales para que puedan utilizar la visita domiciliaria como una herramienta que, en forma amplia, les permita verificar plenamente la observancia de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, de tal manera que por este medio se pueda constatar el cumplimiento tanto con las obligaciones de tipo sustantivas como formales. De estas últimas la que en el caso particular resulta de mayor interés es aquella contemplada en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que, como se sabe, es la obligación consistente en expedir y entregar comprobantes fiscales con los requisitos que el propio Código Tributario Federal y ordenamientos de carácter complementarios, como lo es la Resolución Miscelánea Fiscal, determinen.



En efecto, a partir de la vigencia del Código Fiscal de la Federación, expedido por el Congreso de la Unión en el año de mil novecientos ochenta y uno, y en sus ulteriores modificaciones, se incluyeron una serie de facultades, como la visita domicilia en materia de comprobantes fiscales, misma que se instituyó con ciertas reglas especiales para poder realizar una verificación mas ágil, oportuna y efectiva de la obligación formal en comento, hecho que con la visita domiciliaria en general difícilmente se podría obtener.

No obstante, para muchos autores este tipo de visitas, lejos de ser la ideal para verificar este tipo de obligación, constituye una fuente de ingresos ilegítima de la cual se vale el fisco para obtener recursos, al permitirse que amparados bajo estas reglas tan “sui generis” destinadas para el desarrollo de esta visita, se permita no observar instituciones jurídicas importantes para nuestro sistema jurídico. Esas reglas sui generis permiten que la practica de la visita domiciliaria para comprobar la expedición de comprobantes fiscales, se lleve a cabo sin observar plenamente las formalidades que prevé y exige el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como es el caso de no practicar una diligencia en ausencia del contribuyente, sin antes haber dejado citatorio previo para requerir su presencia o la de un autorizado de este y llevarse a cabo la visita en cuestión.



Pero independientemente de la consideración antes expuesta, esta facultad, aún y cuando ha sido para un fin específico, no deja de ser una visita domiciliaria, por lo que en todos los casos la autoridad fiscal deberá invariablemente cumplir con todos los requisitos y solemnidades que para ello se han establecido como parte de la sumisión a las garantías de seguridad jurídica. Por lo que en el siguiente capítulo se tratará de analizar los requisitos legales que consigna la legislación aplicable, así como ciertas consideraciones extras que giran en torno a los mismos.



# CAPÍTULO III

## LOS REQUISITOS DE LEGALIDAD DE LA VISITA DOMICILIARIA (ARTÍCULOS 38, 42 FRACCIÓN V, 43 Y 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

**SUMARIO:** 1.- La Orden de Visita debe constar por Escrito en Documento Impreso, 2.- Señalamiento de la Autoridad que Emita la Orden, 3.- Designación del Lugar y Fecha de Emisión de la Orden, 4.- La Fundamentación y Motivación en la Orden de Visita, 5.- Expresión del Objeto ó Propósitos en la Orden de Visita, 6.- Ostentar la Firma del Funcionario Competente, 7.- Indicación del Nombre de la Persona a quien se Dirige la Orden de Visita, 8.- Señalar el Lugar donde se Practicará la Visita, 9.- Indicación del Nombre de la Persona o Personas que efectuaran la Visita Domiciliaria.

El Código Fiscal de la Federación, ley reglamentaria del artículo 16 Constitucional en lo que a las visitas domiciliarías en materia fiscal se refiere, no podría dejar de rendir tributo a la serie de requisitos y condiciones que la propia Carta Magna prescribe para poder realizar la práctica de dichas visitas. Por lo que las Autoridades Fiscales que realicen la comprobación del debido acatamiento de las disposiciones fiscales que se lleven a cabo en el domicilio de los contribuyentes, comprometen su actuación en la previa emisión de una orden escrita en la que conste de manera fehaciente el cumplimiento de los requisitos legales, establecidos en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación. El objetivo del presente capítulo es realizar el estudio de cada uno de los requisitos legales que deben de cumplirse en la orden de visita, con la intención de llegar al convencimiento de que los mismos resultan de singular trascendencia tratándose de la ejecución material de este tipo de facultad de comprobación fiscal. Ello con algunas reflexiones adicionales a las ya vertidas en el capítulo anterior con el propósito de hacer una exposición más completa, con cuestiones extras que sólo rigen a las visitas domiciliares para comprobar la expedición y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales.



## 1.- LA ORDEN DE VISITA DEBE CONSTAR POR ESCRITO EN DOCUMENTO IMPRESO

Lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos obliga a toda autoridad administrativa que pretenda llevar a cabo una visita domiciliaria el apoyarse en la emisión previa de un mandamiento escrito donde el afectado pueda apreciar el carácter con el cual lo suscriben; el ó los ordenamientos legales de los cuales se desprenda la competencia para la realización de la visita; así como las razones lógico-jurídicas que la llevaron a determinar la ejecución material de sus facultades de comprobación. Además, el numeral invocado preceptúa también que las visitas se deberán sujetar a las formalidades prescritas para los cateos, por tanto, el mandamiento escrito debe contener las mismas expresiones de una orden de cateo a saber: el lugar que ha inspeccionarse; la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos a buscar; locuciones que aplicadas a la materia fiscal se entenderán como: expresar el lugar que ha de visitarse, el nombre de la(s) persona(s) respecto de la(s) cual(es) se ordena la visita y el objeto u objetos que se persiga verificar o constatar con la misma.<sup>80</sup>



<sup>80</sup> Confirma lo anterior la Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro es: “VISITA DOMICILIARIA, ORDENES DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER.”, Visible en el Informe de 1985. Segunda Parte, Págs. 13-14



Adicionalmente al cumplimiento de las formalidades de los cateos, el precepto constitucional ordena la sujeción a las leyes respectivas, lo que trae como consecuencia la necesidad de aplicar las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, al ser este el ordenamiento que contiene la regulación de las facultades de comprobación en materia fiscal. En este cuerpo normativo se le denomina al mandamiento escrito exigido por la Constitución como **orden de visita domiciliaria**, instrumento jurídico indispensable para efectuar el acto de molestia correspondiente.

Es entonces la orden de visita domiciliaria el documento que debe emitir la autoridad fiscal cuando decide realizar una visita para comprobar si los sujetos obligados han acatado o no, las disposiciones fiscales a su cargo. Dicho requisito se contempla fehacientemente en el artículo 38, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, el artículo en comento señala:

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

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.”<sup>81</sup>

Destacado lo anterior, en los apartados subsecuentes se desarrollaran los puntos que versan sobre el resto de las exigencias de las visitas domiciliarias en materia fiscal.

---

 <sup>81</sup> Artículo 38, fracción I del Código Fiscal de la Federación.



## 2.- SEÑALAMIENTO DE LA AUTORIDAD QUE EMITA LA ORDEN

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíbe a toda autoridad el inferir molestia a los gobernados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sin la existencia de un mandato escrito emitido por autoridad competente. Este requisito esencial se desprende en el artículo 38, fracción II del Código Fiscal de la Federación misma que señala:

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

...

**II.** Señalar la autoridad que lo emite.”<sup>82</sup>

La emisión de actos de perturbación a los bienes tutelados por el dispositivo constitucional tiene como requisito de legalidad insoslayable el de provenir de un órgano que dentro de su esfera de atribuciones tenga aptitud para producir una afectación, es decir, que el acto sobre el cual se pretenda llevar a cabo sobre un gobernado –entendido este en calidad de contribuyente– una molestia debe emanar de una autoridad competente, pues aunque el dispositivo antes transcrito no refiere expresamente nada sobre la competencia, se advierte que al tenor del artículo 16 Constitucional dicha autoridad que emita un acto administrativo debe evidente y lógicamente ser la competente.

 <sup>82</sup> Artículo 38, fracción II del Código Fiscal de la Federación.



Al abordar el estudio del presente tema, lo primero es determinar quiénes son las autoridades tributarias que pueden practicar visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición y entrega de comprobantes con los requisitos fiscales. Lo anterior, toda vez que hasta este apartado se ha referido a la autoridad en su calidad de administrativa, hacendaría y en otras ocasiones como autoridad fiscal, manejando un término demasiado genérico y hasta cierto grado extenso, por lo que resulta necesario particularizar a detalle a la autoridad que dentro de sus atribuciones, pueda validamente llevar a cabo la actuación de mérito, consistente en conocer a aquella que legalmente puede emitir las referidas ordenes de vista y practicar la visita domiciliaria correspondiente.

En atención a lo anterior de acuerdo con lo previsto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho y atención de todos aquellos asuntos relacionados con la recaudación y control de los tributos, y para poder realizar dicha potestad legal, de conformidad con su Reglamento Interior, podrá auxiliarse de organismos administrativos desconcentrados, los cuales estarán jerárquicamente subordinados y se les otorga autonomía técnica y facultades ejecutivas propias, entre dichos organismos desconcentrados destaca de manera particular el Servicio de Administración Tributaria cuyas siglas corresponden al SAT.



El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuenta con atribuciones que se encuentran establecidas de forma expresa en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como en su Reglamento Interior.

A partir de su creación el Servicio de Administración Tributaria es una institución grande y compleja, dicha complejidad no es sólo por su tamaño, sino también por su organización<sup>83</sup> y por la naturaleza de sus funciones, pues al ser éste un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formalmente tiene el status de lo que en la literatura comparada se conoce como *agencia semiautónoma de ingresos*, tiene *autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto* así como *autonomía técnica para dictar sus resoluciones*; y entre unas de sus más importantes funciones está la de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y jurídico colectivas contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras a su cargo; y en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; allegarse de la información necesaria para determinar el origen de los

---

<sup>83</sup> En él trabaja aproximadamente uno de cada veinte empleados del gobierno federal (según datos oficiales, el gobierno federal tenía en total 672,503 empleados (INEGI 2007)). Su presupuesto fue de 9,600 millones de pesos en 2008, equivalente al 1.6% de todo el presupuesto del gobierno federal y a casi la tercera parte del de la Secretaría de la Defensa Nacional. El SAT es también la principal fuente de ingresos del gobierno mexicano. En 2005 por ejemplo, los recursos tributarios constituyeron el 57% de los ingresos ordinarios del gobierno federal. El SAT administró el 95% de esos ingresos tributarios. En total los impuestos administrados por el SAT aportaron el 54.7% de los ingresos ordinarios del gobierno federal (según datos oficiales por la Auditoría Superior de la Federación del 2007.).



ingresos de los contribuyentes, así como verificar y vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes con la intención en este último caso de promover en los mismos el acatamiento voluntario de sus obligaciones; de igual forma generar y/o proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria, entre otras múltiples funciones más.

Ahora bien, el Servicio de Administración Tributaria para la consecución de sus objetivos y el pleno ejercicio de sus atribuciones se auxilia de unidades administrativas y para los efectos de este trabajo importa destacar la denominada *Administración General de Auditoría Fiscal*, de cuyas facultades, según el artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, resulta de interés enfatizar las contenidas en sus fracciones VIII y IX, mismas que refieren:

“**Artículo 17.** Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

...

**VIII.** Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de los bienes y mercancías que vendan

...

**IX.** Ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades; que los expedidos no reúnan requisitos fiscales o que los datos asentados en el comprobante correspondan a persona distinta a la que adquiere el bien o contrate el uso o goce temporal de bienes o la prestación de servicios, así como ordenar y practicar la clausura de los establecimientos en el caso de que el contribuyente no cuente con controles volumétricos...”<sup>84</sup>



<sup>84</sup> Artículo 17, fracciones VIII y IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.



Como se puede apreciar, dentro de todas las Administraciones Generales que integran al Servicio de Administración Tributaria, corresponde específicamente a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal ordenar y emitir la correspondiente orden de visita y la práctica de las visitas domiciliarias, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales entre ellas la expedición y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales que señalen las leyes respectivas; solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de los bienes y mercancías que enajenen, así como ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos de los contribuyentes que no hayan expedido o entregado los comprobantes fiscales respectivos; o que los expedidos no reúnan los requisitos fiscales establecidos en ley, o que los datos asentados en los mismos correspondan a persona distinta u diversa de la que se haya adquirido el bien o contratado la prestación del servicio.

Es de recalcar que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como se ha comentado, tiene el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal y entre ellas la referente a la materia de los comprobantes fiscales y, por tanto, puede expedir la orden correspondiente ya sea por medio de *la Administración Central de Operación de la Fiscalización Nacional*; por *la Administración Central de Fiscalización Estratégica*, o por *la Administración Central de Comercio Exterior*, según se prevé en el artículo 18, incisos A, E y F de Reglamento Interior del Servicio



de Administración Tributaria; sin embargo, se destaca que *la Administración General de Grandes Contribuyentes*, también cuenta con esta atribución, ello siempre y cuando se le ubique al contribuyente en alguno de los supuestos, o se trate de uno de los sujetos o entidades a que se refiere el apartado B del artículo 20 del ya citado Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Es de llamar la atención que en la Ley del Servicio de Administración Tributaria se desprende que la estructura de este organismo deberá *garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión*.<sup>85</sup> Pero en el Reglamento Interior se establece que, con excepción de unas pocas áreas subordinadas, *las Administraciones Generales y las Administraciones Centrales que de ellas dependan, así como las Coordinaciones, las Administraciones y las Subadministraciones que dependan de éstas, tendrán su sede en la Ciudad de México, Distrito Federal y ejercerán sus facultades en todo el territorio nacional*.<sup>86</sup> Es decir, las Administraciones Generales, entre ellas la Administración General de Auditoría Fiscal, así como la Administración Central de esta última tendrán su sede en el Distrito Federal, no obstante ello no significa que todas sus atribuciones se concentren en su oficina central, sino que contará, para auxiliarse en el despacho de sus facultades, de las Administraciones Locales adscritas a dichas Administraciones

---

<sup>85</sup> Artículo 4o de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

<sup>86</sup> Artículo 9o, segundo párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.



Generales y/o Centrales esto en atención a la estructura desconcentrada del Servicio de Administración Tributaria.<sup>87</sup>

Por lo que hace a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, éstas podrán ejercer dentro de su esfera de atribuciones todas aquellas facultades que establece la ley a su favor, evidentemente dentro de la circunscripción territorial que corresponda, auxiliándose de las subadministraciones, jefes de departamento, coordinadores de auditoría, enlaces, supervisores, auditores, inspectores, verificadores, ayudantes de auditor y notificadores, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio, según se prevé en el numeral 19 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

El nombre y sede de las unidades administrativas regionales del Servicio de Administración Tributaria, denominadas Administraciones Locales, por lo que respecta a las de Auditoría Fiscal, se encuentra establecido en el artículo 37, apartado A de su Reglamento Interior, que tratándose del Distrito Federal, atentos a las fracciones LXIV, LXV, LXVI y LXVII se divide en Centro, Norte, Oriente y Sur del Distrito Federal, con ubicación en el propio Distrito Federal. Pero para fijar la

---

 <sup>87</sup> La estructura desconcentrada del SAT tiene tres tipos de oficinas. Las más obvias son las 49 aduanas, dos de ellas ubicadas en la Ciudad de México. En segundo lugar, están las administraciones regionales: 9 de evaluación y 3 de comunicaciones y tecnologías de información, respectivamente subordinadas a las Administraciones Generales de Evaluación y de Comunicaciones y Tecnologías de Información. Finalmente, hay **66 administraciones locales** de servicios al contribuyente, jurídicas, de recaudación y de **auditoría fiscal, cada una de ellas sujeta a la administración general respectiva**. En cada una de las 31 Entidades Federativas y el Distrito Federal hay al menos una de estas administraciones locales. El punto a resaltar es que las oficinas locales y regionales están segmentadas, y cada segmento es directamente responsable ante su correspondiente administración general. En ninguna de ellas hay un organismo que las unifique o coordine.



delimitación de la circunscripción territorial en la cual ejercerán sus facultades dichas administraciones locales, así como para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, se debe acudir al *“Acuerdo por el que se establece la Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas Regionales del Servicio de Administración Tributaria”*, puesto que en él se establece de forma particular y detallada el perímetro dentro del cual va a ejercer sus atribuciones una determinada Administración Local, aun dentro del propio Distrito Federal, al establecer una subclasificación geográfica un tanto más específica del que se instaura en el propio Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Como es de observarse, el camino para indagar y determinar la competencia material de la autoridad tributaria en nuestro país es arduo y requiere del manejo de una legislación considerable, circunstancia que hace advertir la necesidad de contar con el asesoramiento de una persona experta en la materia, o al menos que tenga nociones de ella, con la intención de determinar qué entidad administrativa del Estado, propiamente las de carácter tributario, tiene la calidad de autoridad y cuente expresamente con las facultades que establecen las leyes respectivas para poder efectuar una visita domiciliaria y concretamente aquella que tenga por objeto verificar la obligación formal consistente en la expedición y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales.



### 3.- DESIGNACIÓN DEL LUGAR Y FECHA DE EMISIÓN DE LA ORDEN

Otro de los requisitos que marca el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, es el contenido en su fracción III, mismo que señala:

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

...

**III.** Señalar lugar y fecha de Emisión.

„88

...

Es de hacer notar que este requisito en particular es relativamente reciente, dado que anteriormente en esta fracción se contemplaba aquel que ahora se encuentra establecido en su fracción IV, consistente en *la fundamentación y motivación de los actos administrativos* el cual se abordara en el punto siguiente de este trabajo.

La inclusión de la presente exigencia, si bien no esta expresamente vinculado con un mandato constitucional expreso como requisito de los actos de molestia, no se puede negar que con ello en ningún momento se atenta contra la misma.

---

 88 Artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación.



Se opina que esta fracción en particular por lo que hace a las órdenes de visita domiciliaria como acto administrativo que es, obedece a fin de ubicarlas en un tiempo y espacio determinado, sin tener esto mayores repercusiones que las que representa tal suceso.



## 4.- LA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN EN LA ORDEN DE VISITA

Dentro de las exigencias que el artículo 16 constitucional impone a las autoridades respecto a las visitas que se practiquen a los particulares se encuentra que en el mandamiento escrito que están obligadas a emitir se funde y motive la causa legal del procedimiento.

En lo tributario, el Código Fiscal de la Federación retoma esos imperativos constitucionales, plasmándolos como parte de las exigencias de los actos administrativos en el artículo 38, fracción IV, al expresarse:

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

...

**IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

...<sup>89</sup>

Como es de observarse, la fracción de mérito engloba cuatro requisitos para los actos administrativos –fundado, motivado, expresar la resolución, objeto o propósito–, no obstante, para los efectos del presente apartado sólo se comentarán los dos primeros, con la convicción de plasmar algunas consideraciones extras a las ya vertidas en el capítulo anterior al considerar que gran parte de los efectos y

 <sup>89</sup> Artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.



alcance atribuidos por la doctrina y la jurisprudencia a estas importantes garantías de legalidad y de seguridad jurídica han quedado destacadas.

En base a lo anterior, se comenzara a exponer lo concerniente a la fundamentación.

La acepción del vocablo fundar, útil a este propósito, es la expresada por los tribunales, los cuales en términos generales, más no absolutos, han razonado que fundar conlleva:

- <<Señalar los preceptos legales en que se apoya el acto.>><sup>90</sup>
- <<Expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo.>><sup>91</sup>

De lo expresado se entiende por fundar una orden de visita *la cita por la autoridad fiscal en el documento que contenga la orden los preceptos legales específicos en el que apoya su acto.*



<sup>90</sup> En este sentido podemos citar los siguientes criterios jurisprudenciales cuyo rubro son: “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- CUANDO SE SATISFACE ESTOS REQUISITOS.”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época, Año II, No. 14, febrero de 1989, Pág. 115; “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN GARANTÍA DE.”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año I, No. 11, noviembre de 1988, Pág. 47.



<sup>91</sup> A colación se señala el siguiente criterio cuyo rubro es: “MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN.- DEBEN EXPRESARSE EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE AUTORIDAD.”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Año VIII, No. 88, abril de 1987, Págs. 804-805.



Oportuno es precisar que la fundamentación exigida por mandato constitucional e igualmente requerida por el Código Fiscal de la Federación, no queda plenamente satisfecha con sólo citar los diversos preceptos y/u ordenamientos jurídicos aplicables al acto de molestia, sino que de acuerdo con la interpretación que se ha dado a este esencial requisito es imprescindible que todos los preceptos legales invocados se relacionen con la conducta del gobernado que sufra la visita.<sup>92</sup>

Por lo que hace a la motivación, la acepción generalmente atribuida es: *explicar las razones lógico-jurídicas que la autoridad tomó en cuenta e influyeron para realizar una determinada actuación.* En materia fiscal, los tribunales han señalado que por motivación debe entenderse:

- <<El señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto.>><sup>93</sup>
- <<En una orden de visita, el formular una explicación de su objeto, cuáles documentos serán motivo de la visita, los períodos temporales dentro de los cuales se pretende constatar si el contribuyente dio o no cumplimiento a sus obligaciones.>><sup>94</sup>

---

 <sup>92</sup> Tesis IX.1o.18K del Primer Tribunal Colegiado del Noveno Circuito, rubro: “FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD.”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, noviembre de 1996, Pág. 440.

 <sup>93</sup> A este respecto, se trae a colación el siguiente criterio jurisprudencial cuyo rubro es: “MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE LA.”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Año VIII, No. 82, octubre de 1986, Pág. 336.

 <sup>94</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro es: “GARANTIA DE MOTIVACION. SU CUMPLIMIENTO EN LAS ORDENES DE VISITA.”, Octava Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo LV, julio de 1992, Jurisprudencia 20/92, Pág. 29.



Sin afán de cuestionar los conceptos vertidos en estas apreciaciones, sino únicamente servirse de ellos para enfatizar un análisis, a continuación se realizará una pequeña reflexión de cada una de ellas de acuerdo con la opinión de algunos destacados tratadistas en la materia.

Respecto al primer supuesto, se estima que deja un gran margen de interpretación; ello por las locuciones empleadas, ya que con ellas se aduce a la idea de que la autoridad debe justificar el criterio que utilizó para decidir visitar a un determinado contribuyente. Al tenor de esta afirmación autores como Mayolo G. Sánchez Hernández sostienen que <<la orden de visita debe expresar las razones que determinaron su emisión y, particularmente la relativa a la elección del sujeto que debe soportar el acto de autoridad, haciéndolo en forma clara y precisa y no mediante expresiones vagas, genéricas, imprecisas, a efecto de que el ejercicio de la facultad fiscalizadora pueda ser valorada y, en su caso, impugnada por el interesado a través de los medios de defensa a su alcance, pues de no ser así sería tanto como dejar espacios a la arbitrariedad de la autoridad en el desempeño de sus funciones lo que de plano es incompatible con el orden constitucional.>><sup>95</sup>



<sup>95</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo G., “Derecho Tributario”, Tomo II, 3ª edición, Editorial Cárdenas, México, 2002. Pág. 788.



En el mismo sentido algunos otros autores coinciden con la idea del citado autor en cuanto a que el interesado tiene el derecho a que se le den a conocer como parte de la motivación <<los criterios técnicos utilizados para laborar el plan de fiscalización, así como las razones por las cuales ha sido seleccionado para la práctica de una inspección (motivación), teniendo correlativamente la autoridad el deber de hacer públicos dichos criterios de selección acordes a los intereses administrativos, pues la publicidad de los mismos se convierte en condición necesaria para que pueda ser controlada su aplicación por parte de los contribuyentes.>><sup>96</sup> Sin embargo, existen criterios jurisprudenciales que se refieren a la no necesidad de exponer las razones que la autoridad fiscal consideró para fiscalizar a un contribuyente.<sup>97</sup>

El otro criterio ha creado diversas opiniones entre los doctrinarios, toda vez que algunos autores, como Pedro Gutiérrez, consideran que la orden de visita cumple cabalmente con esta exigencia constitucional si en ella constan tres expresiones, mismas que él señala y refiere <<Se concluye al determinar que la orden de visita estará debidamente motivada cuando contenga las tres expresiones siguientes: Que la visita tiene el propósito de comprobar el cumplimiento de las

---

 <sup>96</sup> Íbidem.

 <sup>97</sup> Tesis cuyo rubro es: “ORDENES DE VISITA. SU MOTIVACION DE ACUERDO A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL, NO INCLUYE LA EXPRESION DE LAS RAZONES DISCRECIONALES QUE LA AUTORIDAD CONSIDERO PARA FISCALIZARLO.”, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año VIII. No. 86, Precedente SS-436, febrero de 1995, Pág. 23.



disposiciones fiscales; el intervalo de tiempo que será sujeto a revisión; y la mención de los elementos de la contabilidad y en general los documentos que serán examinados.>><sup>98</sup> es decir, el citado autor estima y coincide plenamente con los criterios jurisprudenciales cuya esencia se expresó, al manifestar que el sentido en ellas expresadas están acorde con la naturaleza de lo que es la motivación.

Sin embargo, doctrinarios como Mayolo G. Sánchez Hernández y Emilio Margáin Manátou rebaten la interpretación que los tribunales han dado por medio de estos criterios a la motivación, argumentando que con los mismos se está confundiendo entre lo que es el objeto y periodo de la visita con la motivación, a este respecto el primero de ellos expresa <<...indudablemente que dicho aserto no guarda relación con lo que verdaderamente debe entenderse y cómo se satisface conforme a derecho el requisito de la debida motivación legal. En nuestra opinión, lo que acontece es que se confunde la motivación con el objeto y periodo de la orden de visita, asimilando aquélla a éstos siendo que son requisitos diferentes y cada uno con sus características propias, que de no entenderse a sí el legislador a todos los hubiera denominado bajo el mismo rubro de “*motivación*” pero no es así, tales requisitos deben cumplirse y de no hacerlo la orden de visita será contraria a derecho.>><sup>99</sup>

---

 <sup>98</sup> GUTIÉRREZ Pedro, “Fundamento Jurídico-Administrativo en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria”, Editorial INDETEC, México, 1997, Pág. 73.

 <sup>99</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo G., Op. Cit. Pág. 786.



Ahora bien los comentados autores, particularmente el segundo, plantean una particular crítica en torno al contexto de la motivación al enunciar <<se considera que el acto de molestia concretizado en la orden de visita, debe de consignar el por qué 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>><sup>100</sup> y es que el maestro Emilio Margáin Manátou advierte que cuando se emplea el mismo formato comúnmente conocido en la jerga del derecho como “machote” para motivar la orden de visita domiciliaria sin importar el giro, actividad o la calidad económica del contribuyente es de considerar una insuficiente motivación. Si se emplea un mismo razonamiento para justificar el por qué del acto de molestia, así se trate de un contribuyente pequeño, mediano o grande en lo económico, o así sea de un contribuyente cumplido de uno que no lo es, es evidente que no se está atendiendo a su calidad particular, ni tan poco a su situación individual.

Para una debida motivación, el autor en cita hace patente la necesidad de que la autoridad fiscal realice un estudio previo a la emisión de un acto de molestia de tan enorme trascendencia para los contribuyentes, de esta forma se podrá particularizar la situación de cada uno de ellos, y con esto se podría hablar de una verdadera motivación en los términos apuntados por algunos tribunales, quienes

---

<sup>100</sup> MARGÁIN MANÁTOU Emilio, Op. Cit. Pág. 38.



son los que en esencia tienen facultades para determinar el sentido y alcances de nuestro marco legal.

Respecto a esta consideración Emilio Margáin Manátou expresa <<Se considera que el acto de molestia, concretizado en la orden de visita, debe de consignar el por qué de él, como por ejemplo: que el porcentaje de utilidad que se ha declarado va en proporción a los ingresos obtenidos según estudios técnicos-económicos del giro o actividad a que corresponde, o que ciertos gastos no están en proporción a los ingresos o a la utilidad declarada, o que los ingresos declarados no están en proporción a los signos de riqueza externos del negocio o del contribuyente etcétera.>><sup>101</sup>

Un criterio similar al anterior sustenta Mayolo G. Sánchez Hernández, aunque con un enfoque distinto, y argumenta <<El no demostrarse en forma clara, precisa y explícita que la actuación de la autoridad es fruto de un estudio, evaluación y programación de las labores de fiscalización así como del análisis de los antecedentes del contribuyente objeto de la auditoría y que desde luego todo ello se le de a conocer, lejos de considerar que la autoridad hacendaria está actuando en forma justa, equitativa y apegada a derecho, denota que su proceder obedece a razones políticas, arbitrarias y hasta vengativas, porque el interesado

---

 <sup>101</sup> Íbidem.



haya criticado los procedimientos en materia de obligaciones fiscales o haya obtenido un fallo favorable al combatir una resolución fiscal.>><sup>102</sup>

Y es que para ambos autores una motivación idéntica o generalizada evidentemente es violatoria a esta garantía de seguridad jurídica, en cuanto a que no existen condiciones particulares que permitan diferenciar la situación en específico de los contribuyentes, teniendo éstos un tratamiento análogo.

En cuanto a la utilización de los comentados formatos llamados “*machotes*”, los criterios que se han emitido y habitualmente aceptado por los tribunales son aquellos que consienten en: <<El hecho de que un acto administrativo de autoridad conste en formato previamente elaborado, no implica necesariamente que carezca de la debida fundamentación y motivación, sino que, en todo caso, deberá demostrarse que lo consignado en ese formato no es suficiente para fundamentar y motivar el acto que contiene.>><sup>103</sup> y <<El hecho de que la orden de visita dirigida a un contribuyente se encuentre contenida en un “Machote” no es razón suficiente para considerarla ilegal, si en el mismo se contiene todos y cada uno de los requisitos establecidos por el artículo 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, tales como indicar el lugar



<sup>102</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo G., Op. Cit. Pág. 785.



<sup>103</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta cuyo rublo es: “ORDEN DE VISITA QUE CONSTE EN UN MACHOTE: NO IMPLICA FALTA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.”, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Octava Época, Tomo XV, enero 1997, Tesis: VI.2o. 177 A., Pág. 277.



en donde ésta debe efectuarse, el nombre de la persona que se van a visitar, la misma consta por escrito, señala la autoridad que la emite, está debidamente fundada y motivada y especificar el objeto que con ella se busca.>><sup>104</sup>

Dada la enorme discrepancia y multiplicidad de interpretación que se ha vertido sobre el tema de la motivación contenida en los llamados **machotes**, se ha optado por parte de algunos tribunales en señalar que para que se declare un agravio como fundado por parte del quejoso al tenor de la motivación, es necesario la omisión total de ésta o que las misma fuera imprecisa.<sup>105</sup>

Pero independientemente de las cuestiones expuestas, lo que es una realidad y que no debe perderse de vista, es el hecho que la motivación se encuentra sustentada en razón de que la autoridad fiscal tiene por ley la potestad de visitar a los contribuyentes, como consecuencia de que éstos al realizar ciertas conductas se ubican en la hipótesis prevista por la ley tributaria, por lo tanto, se considera que deben verificar en los contribuyentes el cumplimiento cabal de lo dispuesto por la misma.



---

<sup>104</sup> Tesis expresada por la Sala Regional del Sureste del Tribunal Fiscal de la Federación en el Juicio N° 360/93 cuyo rubro “ORDEN DE VISITA. SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.”.



<sup>105</sup> Tesis cuyo rubro es “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD.- PARA QUE SE DEN ESOS REQUISITOS, BASTA QUE QUEDE CLARO EL RAZONAMIENTO SUBSTANCIAL.”, Fuente: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, año VII. No. 76. abril de 1986, Pág. 845.



## 5.- EXPRESIÓN DEL OBJETO O PROPÓSITO EN LA ORDEN DE VISITA

Como se había advertido en el apartado que antecede al presente, el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en su parte final, contempla un requisito más que debe ser satisfecho en todo acto administrativo a notificar, consistente en manifestarse en el mismo *el objeto o propósito* que se persiguen con su emisión, o dicho en la terminología empleada por el ordenamiento jurídico de mérito *expresar el objeto o propósito de que se trate*. Precisamente dicha fracción establece:

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

...

**IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate

„<sup>106</sup>

...

Lo antes transcrito va en atención al artículo 16 Constitucional, el cual impone para la práctica del cateo que se deben señalar los objetos a buscar. En materia fiscal el requisito de expresar su objeto se hace extensivo a que las autoridades tributarias cuando resuelvan iniciar y practicar una visita domiciliaria será para cerciorarse que se han acatado las disposiciones fiscales.

---

<sup>106</sup> Artículo 38, fracción IV parte final del Código Fiscal de la Federación.



Conforme a lo expuesto en el capítulo II de esta obra, el párrafo décimo sexto del artículo 16 de la Constitución Federal, establece que tratándose de la materia tributaria sólo se pueden practicar visitas domiciliarias para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar la observancia o no de las disposiciones fiscales. Por lo que el Código Tributario Federal, basado en dicha premisa, otorga a las autoridades fiscales, en su artículo 42, fracciones III y V, la facultad para revisar los libros y papeles que integran la contabilidad, declaraciones, avisos y los comprobantes fiscales, a fin de comprobar respecto de estos últimos, si se expiden o no, o si los que se expidan contienen todas y cada unas de las exigencias fiscales que al efecto se han establecido.

De acuerdo con lo hasta aquí planteado, es acertado pensar que cuando la autoridad decide visitar a un determinado contribuyente se encuentra inicialmente obligada a hacer de su conocimiento que la misma *se le practicará con el objeto, propósito o finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales que al afecto corresponda*; tomando en cuenta, por un lado, la enorme diversidad de obligaciones fiscales a que un contribuyente está constreñido para su cumplimiento, sean estas de carácter sustantivas o formales, y por otro lado que por la organización político-administrativa del país puede tratarse de obligaciones fiscales de carácter federal, local o municipal. En la orden respectiva se debe expresar: *se practicará la visita domiciliaria con el objeto o propósito de comprobar*



el cumplimiento de las disposiciones fiscales, **asociado de precisar en forma clara, específica el tipo en concreto de la obligación sujeta a revisión**, si ésta es de carácter formal, y de tratarse de la obligación sustantiva, señalar qué contribución en particular será inspeccionada, con la delimitación en ambos casos, del periodo de las mismas, naturalmente conforme a la competencia de la autoridad emisora de la orden.

Sin duda alguna con tal precisión se mejora significativamente, la comprensión, pues hace posible que el sujeto obligado conozca qué documentación será la solicitada para determinar si cumple o no con las disposiciones fiscales respectivas, con lo cual no habrá la posibilidad de calificar a la orden de visita como genérica.

Por lo tanto, se concuerda con lo expresado por el maestro Pedro Gutiérrez en el sentido que <<la expresión del objeto en la orden de visita, deberá ser en forma limitativa y no enunciativa>><sup>107</sup>, es decir, citar con precisión en la orden de visita cada una de las obligaciones a que se esté obligado y de la cual se desea auditar, así como señalar a la par el periodo que comprende la misma, a fin de no vulnerarse las garantías de seguridad jurídica de mérito con la convicción de no dejar a los sujetos obligados en una incertidumbre jurídica.

---

<sup>107</sup> GUTIÉRREZ Pedro, Op. Cit. Pág. 91.



Hay que insistir en que el señalamiento del *periodo de revisión*, es un requisito estrechamente vinculado con el objeto de la visita, y que los tribunales han resuelto que se debe exigir su cumplimiento, con base en el principio de certidumbre jurídica ya que los gobernados deben conocer cuál es la temporalidad del acto de molestia, al no estar expresada dicha exigencia en la ley ordinaria que nos ocupa.

Sobre el particular, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió el precedente II-PS-II-5, mismo que establece: <<Para estimar satisfecho en una orden de visita el requisito contemplado por el artículo 38 fracción III (actualmente IV) del Código Fiscal de la Federación, ésta debe precisar además de los impuestos y accesorios sujetos a revisión, el ejercicio o periodo al cual se va a circunscribir la actuación de los visitadores pues de no hacerse de esta forma quedaría incumplida la naturaleza del objeto o propósito que se persigue puesto que éste debe estar precisado en el tiempo, es decir, debe hacerse mención en forma específica cuáles son las cargas tributarias que se van a revisar y respecto a periodos determinados. Lo anterior tiene como finalidad, el resguardar la garantía de seguridad jurídica del visitado, resultando ésta una forma de limitación de la actuación de los visitadores, los cuales sólo deben sujetarse a verificar un determinado periodo y por ciertos impuestos, si el sujeto pasivo cumplió con las obligaciones inherentes a las



actividades que realiza, en los términos de las leyes respectivas.>><sup>108</sup>

Se podría asumir que la precisión de la temporalidad solamente es aplicable, tratándose de la revisión de las obligaciones sustantivas, donde se puede delimitar los tiempos en razón de los ejercicios fiscales de cada una de las contribuciones. No obstante, lo antes expresado también resulta aplicable para las obligaciones de carácter formal, o al menos es observable en materia de comprobantes fiscales. De hecho fue un tema controvertido si las órdenes de visita que nos ocupan debieran cumplir o no con el requisito de señalar el periodo a revisar en virtud de que ni el propio artículo que regula en específico la visita lo establece. Pero después de múltiples litigios al respecto las ejecutorias de los Tribunales Judiciales Federales se dividieron en dos: unas sostenían que sí debe cumplirse con dicha exigencia y otras tantas que no, lo que dio lugar a la Contradicción de tesis 53/98 misma que fue resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por medio de la Jurisprudencia 57/99 en sentido afirmativo por lo que invariablemente en la orden de visita en materia de comprobantes fiscales debe precisarse el periodo objeto de la revisión.<sup>109</sup>



<sup>108</sup> Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, cuyo rubro es. “ORDEN DE VISITA, OBJETO Y TEMPORALIDAD DE LA MISMA.”, Tercera Época, Año IX, No. 98, febrero de 1996, Pág. 9.



<sup>109</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta a rubro: “VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN.”, Novena Época, Tomo IX, junio de 1999, Pág. 343.



## 6.- OSTENTAR LA FIRMA DEL FUNCIONARIO COMPETENTE

El siguiente requisito de legalidad exigido por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, para los actos administrativos a notificar, es el que se desprenden de su última fracción, la cual se transcribe en la parte relativa que es de interés:

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

...

**V.** Ostentar la firma del funcionario competente... En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.”<sup>110</sup>

Esta premisa rectora consiste en que debe figurar en la orden de visita la firma del servidor público que la emite, en otras palabras, cuando el servidor público facultado para inferir un acto de molestia, en pleno ejercicio de esa facultad resuelve su emisión, es por medio de la firma que dicho acto adquiere autenticidad y fuerza, pues con ella se atribuye una manifestación de voluntad por parte de quien esta investido legalmente para hacerlo.

---

<sup>110</sup> Artículo 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación.



Efectivamente el vocablo *firma* deriva del verbo *firmar* y éste a su vez del latín *firmare*, cuyo significado es “Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa”. En este orden de ideas, debe expresarse que la firma atiende a la necesidad de identificar a la autoridad emisora, con la finalidad de dar a conocer al gobernado el carácter con el que el servidor público suscribe el documento correspondiente y esté en aptitud de examinar si la actuación de este último se encuentra dentro de su ámbito de competencia, de tal suerte que la firma debe figurar en el cuerpo del documento, pues no debe olvidarse que la misma permite atribuir la manifestación de voluntad al sujeto que suscribe la orden de visita, y que éste acepta las responsabilidades que se derivan de su emisión.

Ahora bien, la definición proporcionada en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española en cuanto al vocablo de firma es: <<El nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice y rubrica, es el rasgo o conjunto de rasgos de figura determinada que como parte de la firma pone cada cual después de su nombre o título. A veces suele ponerse la rúbrica sola, esto es, sin que vaya precedida de nombre o título de la persona que rubrica...>><sup>111</sup>

---

 <sup>111</sup> <http://www.rea.com>.



El concepto vertido da pauta a referir cómo genéricamente se satisface el requisito de mérito en las órdenes de visita domiciliaria, puesto que en ella se puede consignar la firma, plasmando el nombre completo del servidor público, el cargo que desempeña y colocando su rúbrica todo de forma visible. Otra forma de consignar la firma es colocando de puño y letra su nombre completo en caso de carecer de rúbrica con los datos ya comentados. Cualquiera que sea el caso la firma, para tenerse por tal debe ser autógrafa, esto es, no es admisible el facsímil.

Al contexto de lo expresado en puntos anteriores del presente trabajo, la autoridad facultada para emitir este acto de fiscalización es la Administración Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria –sin excluir la posibilidad de que también puede emitir la orden de visita la Administración Local de Grandes Contribuyentes–, por medio del servidor público competente que por regla general es su Administrador. Por lo tanto, es ésta la autoridad fiscal que debe aparecer en el texto de la orden de visita, así como el nombre completo del Administrador Local y su firma.



## 7.- INDICACIÓN DEL NOMBRE DE LA PERSONA A QUIEN SE DIRIGE LA ORDEN DE VISITA

La expresión del nombre de la persona a quien se dirige el ejercicio material de la actividad fiscalizadora de las autoridades hacendarias, caso concreto la visita domiciliaria, se convierte en uno más de los requisitos que exige el décimo primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política Federal, el cual debe ser cumplido al tiempo de emitir la orden de visita respectiva. En congruencia, el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 38, fracción V y 43, fracción III recogen tal exigencia en los términos siguientes:

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

...

**V...** el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.”<sup>112</sup>

“**Artículo 43.** En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

...

**III.** Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

„<sup>113</sup>

...



<sup>112</sup> Artículo 38, fracción V del Código Fiscal de la Federación.



<sup>113</sup> Artículo 43, fracción III del Código Fiscal de la Federación.



Por tanto, para dar satisfacción Constitucional y Legal el órgano fiscalizador debe precisar a los contribuyentes que pretende visitar, identificándolos por su nombre.

A manera de evidenciar cómo se infringió en el pasado la exigencia de consignar en la orden expedida por la autoridad competente el nombre del visitado, el maestro Emilio Margáin Manáitou refiere <<...durante 1994 y 1995 se reparó en que la autoridad fiscal federal, en su afán de lograr que los comerciantes expidan la documentación que ampare las enajenaciones que con el público en general celebran, empezó a emitir órdenes de visita que no contenían el nombre del contribuyente visitado, puesto que ello debería de asentarlo el visitador, de su puño y letra, al reparar en su recorrido quiénes no expedían ningún comprobante a los adquirientes de bienes, por lo que el visitador procedía de inmediato a llenar la orden de visita con el nombre y domicilio del contribuyente y, una vez que se identificaba ante éste y entregaba la orden, procedía a levantar el acta de verificación de comprobantes, la cual servía de apoyo para la imposición de una multa, actos éstos que al impugnarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación se nulificaban. Ante estos fallos se adicionó el artículo 49 al Código Tributario, a partir del 1º de enero de 1996, para regular lo concerniente a visitas domiciliarias tendientes a verificar, exclusivamente, la expedición de comprobantes fiscales.>><sup>114</sup>



<sup>114</sup> MARGÁIN MANÁITOU Emilio, Op. Cit. Pág. 34.



Con ello, la interpretación dada por algunos tribunales cobra mayor sentido, al calificar como conculcatorio de garantías emplear por parte de las autoridades hacendarias ordenes de visita con espacios en blanco, los cuales deben ser llenados por los visitadores, esto es así al permitírseles a estos últimos que a su libre albedrío inicien una visita domiciliaria con quien deseen, violando indudablemente lo preceptuado por nuestra Carta Magna.

Ahora bien, de una interpretación sistemática de los artículos citados se infiere que el nombre de la persona a visitar debe ser el correcto y debe expresarse impreso en la orden y sin emplear abreviaturas, ni nombres distintos sobre aquellas personas que se quiera fiscalizar, con el animo de no inspeccionar a otras diversas a las que inicialmente se haya designado.

También es irregular una orden de visita dirigida a un sector de contribuyentes, como locatarios, enajenantes, doctores, ferreteros, hoteleros, restauranteros, etcétera, pues la generalización provoca incertidumbre. De igual forma carece de valor legal la orden si en sustitución del nombre del contribuyente, se emplean expresiones como: *al C. Propietario, Poseedor, Representante Legal de la Empresa, Encargado del Negocio*, o a quien se encuentre al frente del lugar visitado u expresiones análogas a estas.



En los artículos de mérito se contempla una salvedad en torno a la exigencia de precisar expresamente en la orden de visita el nombre del contribuyente, dicha excepción es **cuando se ignore el nombre del mismo**, para este caso establecen los artículos 38, fracción V y 43, fracción III del Código Fiscal de la Federación que se deben **señalarán los datos suficientes que permitan su identificación**. Pero en este caso en particular habrá de cuestionarse ¿Qué datos se considera que sean suficientes para su identificación?, ¿Serán acaso señales particulares, es decir, rasgos físicos inherentes a una descripción de su aspecto, si se trata de una persona física?, y ¿Tratándose de personas jurídico colectivas, cuáles serán esos datos: dirección, fachada, color del acceso, dimensiones, etcétera?. Como es de observar las normas legales a este respecto no son muy claras y sobre ello existen diferentes interpretaciones proporcionadas por algunos autores, como por ejemplo el maestro Mayolo G. Sánchez Hernández, quien considera que estos datos pudieran ser los apodos, sobrenombres, alias, seudónimos, etcétera.

No obstante lo anterior, es de resaltar que esta circunstancia, al igual que todas aquellas en las cuales no se precise el nombre del contribuyente a quien se pretenda dirigir el acto de molestia, es inconstitucional, habida cuenta de lo establecido por el propio artículo 16, párrafo décimo primero de nuestra Constitución Política Federal, mismo que exige: ***“para toda orden de cateo se***



**exprese la persona o personas que ha de aprenderse”** y dado que en su décimo sexto párrafo refiere: **“las visitas domiciliarias deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos”**, es lógico pensar que en ninguno de los referidos párrafos, se alberga salvedad alguna que exima del cumplimiento de dicho requisito esencial, circunstancias estas que ponen de manifiesto que las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que encierran la posibilidad de no señalar expresamente el nombre de la persona cuya esfera jurídica se pretenda afectar aunque por la ignorancia del mismo, exista una justificación práctica y real para ello, resultan contrarias a lo exigido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



## 8.- SEÑALAR EL LUGAR DONDE SE PRACTICARÁ LA VISITA

En los términos del primero, décimo primero y décimo sexto párrafos del artículo 16 de la Constitución Política Federal, que en la parte que interesa destacar expresan: “**Nadie puede ser molestado... en su domicilio**”, “*En toda orden de cateo... se expresará el lugar que ha de inspeccionarse*” y “*La autoridad Administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente 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*”, se advierte que párrafos citados constriñen a las autoridades tributarias a asentar en el mandamiento el lugar a visitar.

Tal exigencia constitucional es recogida de forma expresa por los artículos 43, fracción I y 44, fracción I ambos del Código Fiscal de la Federación mismos que respectivamente señalan:

“**Artículo 43.** En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

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

...<sup>115</sup>

 <sup>115</sup> Artículo 43, fracción I del Código Fiscal de la Federación.



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

**I.** La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.”<sup>116</sup>

Para dar debido cumplimiento al imperativo legal de indicar en la orden de visita el lugar donde deba efectuarse la visita, en la orden debe consignarse el domicilio fiscal del contribuyente o el de cualquier otro establecimiento que tenga o haya sido manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, puesto que las visitas domiciliarias se autorizan sólo para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a las que este obligado a observar el contribuyente y tal comprobación sólo puede efectuarse en esos lugares.

En efecto, tratándose de las visitas domiciliarias materia del presente trabajo, el artículo 49, fracción I del Código Tributario Federal prevé lo siguiente:

“**Artículo 49.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

**I.** Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.”<sup>117</sup>

---

<sup>116</sup> Artículo 44, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

<sup>117</sup> Artículo 49, fracción I del Código Fiscal de la Federación.



Este dispositivo proporciona una gama de lugares donde la Administración Local de Auditoría Fiscal, podrá ordenar la realización de la visita domiciliaria para constatar el cumplimiento de la obligación formal relativa a la expedición y entrega de comprobantes fiscales. Esto es natural al considerar que cada vez es mayor el número de lugares donde los contribuyentes desarrollan las actividades por las que deben pagar contribuciones y, consecuentemente cumplir con esta obligación. Por tanto, se considera que es necesario que la Administración Local de Auditoría Fiscal, visite a todos los establecimientos de los contribuyentes obligados a observar lo antes expresado.

A fin de dimensionar si en esencia entre todos estos lugares susceptibles de practicarse en ellos la comentada visita domiciliaria –domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública–, tienen una serie de diferencias, trato o implicaciones jurídicas propias o simplemente se comparte entre todos ellos la idea central por parte de la autoridad fiscal de que son estos los lugares donde el contribuyente puede celebrar operaciones comerciales con el público en general, y por tal razón debe ser el lugar para la constatación del cumplimiento de la obligación formal de mérito, se plasman en este apartado algunas consideraciones de cada uno de estos lugares, motivo por el cual y atentos a lo expresado por el artículo 49, fracción I del Código Tributario Federal se comenzara por el domicilio fiscal.



El domicilio constituye de acuerdo con el derecho civil uno de los atributos de la personalidad, y se encuentra definido en el artículo 29 del Código Civil Federal, de igual manera el ordenamiento jurídico en comento, en su numeral 30 establece lo que debe entenderse por domicilio legal, expresando que se trata del lugar que la ley fija para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones de las personas aunque de hecho no estén allí presentes, y es en este concepto donde se encuadra el domicilio fiscal.

En efecto, si bien es cierto el domicilio civil es un atributo de la personalidad, tal domicilio, en principio, es irrelevante para la materia tributaria, pues en este campo, para las relaciones entre el fisco y el contribuyente, la legislación fiscal, concretamente el Código Fiscal de la Federación, prevé el llamado domicilio fiscal, mismo que viene a ser lo que el Código Civil Federal establece como domicilio legal, puesto que la función del domicilio fiscal es justamente precisar el lugar que la ley señala para el ejercicio de los deberes y el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en esencia para la practica de cualquier diligencia que pretenda realizar la autoridad hacendaría con el contribuyente.

Ahora bien, en el artículo 10 del multicitado Código Fiscal de la Federación se prevé qué lugares son considerados como domicilio fiscal al señalar:



“**Artículo 10.** Se considera domicilio fiscal:

**I.** Tratándose de personas físicas:

**a)** Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

**b)** Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

**c)** Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

**II.** En el caso de personas morales:

**a)** Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

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

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.”<sup>118</sup>

Atendiendo a las reglas para la determinación del domicilio fiscal, corresponde a los contribuyentes efectuar el señalamiento de su ubicación, acción que realiza al cumplir la obligación de solicitar su inscripción en el Registro Federal

---

 <sup>118</sup> Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.



de Contribuyentes, esto es lo normado e idealmente lo correcto. Sin embargo, lamentablemente tal conducta no es acatada por un número considerable de contribuyentes, razón por la cual el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación concluye otorgando la facultad a las autoridades tributarias para practicar diligencias en lugares que se consideraran como domicilios fiscales aunque en el papel no lo sean, cuando los contribuyentes realicen conductas tendientes a evadir el cumplimiento de tal obligación.

Por lo que hace a la práctica de la visita domiciliaria para verificar la expedición y entrega de los comprobantes fiscales, ésta puede llevarse a cabo en el domicilio fiscal, siempre y cuando el mismo este abierto al público en general, ello como se observa de lo previsto por el artículo 49, fracción I del citado Código Fiscal de la Federación.

Continuando con el tema de los lugares donde se puede practicar una visita domiciliaria para verificar la expedición y entrega de los comprobantes fiscales, el artículo previamente citado hace referencia a **establecimientos**, y de las diversas acepciones al vocablo de mérito la que resulta de interés es la señalada con el número seis que se desprende del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española mismo que lo define como: <<lugar donde



habitualmente se establece una industria o profesión.>><sup>119</sup>, en materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 16, último párrafo, precisa lo que se considera establecimiento, para los efectos fiscales, de una manera muy similar a lo previsto por el aludido diccionario, al indicar:

“**Artículo 16.** Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

...

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.”<sup>120</sup>

Es de señalarse que no obstante que el concepto antes transcrito está referido sólo a las *actividades empresariales*, es de reconocerse que en sí representa un lugar de negocios en el cual se desarrolla parcial o totalmente una actividad, y por tal razón, es también aplicable al campo de la prestación de servicios, entre ellos los independientes, ya que los prestadores de esos servicios pueden contar, a demás de un domicilio fiscal, con algún otro lugar para el desarrollo de su actividad y en el cual puedan cobrar por sus servicios y deban, por consiguiente, expedir y entregar el comprobante fiscal respectivo.

---

<sup>119</sup>  <http://www.rea.com>.

<sup>120</sup>  Artículo 16, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.



Vale la pena comentar que por la amplitud del concepto de establecimiento, de todos aquellos lugares que se enuncian en el artículo 49, fracción I del Código Fiscal de la Federación resulta en esencia innecesario expresarlos, si se advierte que aquellos quedan comprendidos dentro del concepto de establecimiento, sin embargo, se reconoce que probablemente el legislador consideró necesario dar una mayor claridad al supuesto de los sitios donde se puede practicar este tipo de visita domiciliaria, trascendiendo la conveniencia de precisar el “puesto” –como una forma de establecimiento– que este puede llegar a ser fijo o semifijo en la vía pública, por tanto el establecimiento no solo es un lugar dentro de un inmueble particular, sino también un lugar en la vía pública.

Tomando en cuenta la consideración antes expuesta, la **sucursal** es otro de los lugares en donde puede tener verificativo una visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de la obligación fiscal en materia de expedición y entrega de comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, y si bien la sucursal esta incluida en el concepto de establecimiento, la misma tiene características especiales que la distinguen.

El maestro Guillermo Cabanellas, en su obra “*Diccionario de Derecho Usual*”, proporciona la siguiente definición de sucursal, útil para los fines de este trabajo, al expresar <<establecimiento mercantil o industrial que depende de otro,



llamado central o principal, cuyo nombre reproduce, ya esté situado en distinta población o en barrio distinto de una ciudad importante... Las sucursales mantiene la unidad de firma social, no posee capital propio, ni responsabilidad separada, aunque puede gozar de relativa independencia dentro de su estructura interna de la institución...>><sup>121</sup>

Las sucursales, al ser lugares donde se pueden llevar a cabo actividades empresariales o de prestación de servicios propios de la persona de que forma parte, razonablemente podrá efectuar cobros por dichos conceptos y, en consecuencia, deberá expedirse los comprobantes fiscales. Es esta última idea que interesa resaltar, consistente en destacar que la sucursal al ser uno de los sitios en que se está obligado a expedir y entregar los comprobantes con los requisitos fiscales, es lógico señalarlo como aquel lugar en donde se puede realizar la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales. Por tanto, indudablemente constituye y justifica su prelación en el artículo 49, fracción I del Código Tributario Federal.

Otro de los lugares donde se podrá efectuar la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, mismo que figura como cuarto supuesto del multicitado artículo 49, fracción I del Código Fiscal de la Federación, es aquel



<sup>121</sup> CABANELLAS Guillermo, "Diccionario de Derecho Usual", Tomo IV, 8ª edición, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires Argentina, 1974, Pág. 152.



denominado como **local**, vocablo cuya noción proviene del latín *locális*, una de cuyas acepciones proporcionadas por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española consiste en ser un <<sitio cercado o cerrado y cubierto.>><sup>122</sup>

De la definición antes transcrita se desprende que técnicamente se trata de un establecimiento, por lo que los locales quedan comprendidos en este concepto, con la salvedad de tener presente que éstos pueden formar parte de uno –establecimiento– de mayores dimensiones, en cuyo caso en la orden de visita deben estar perfectamente individualizado, no bastando en precisar que dicho local se encuentra en el domicilio de aquel de mayores extensiones, habida cuenta que la visita domiciliaria recaerá en específico en dicho local, y no a si en el resto de todo el establecimiento del cual forme parte<sup>123</sup> pero es de reconocerse que no por ello se deja de tratar de una forma más de referirse a un establecimiento.

En atención a la secuencia en que figuran los lugares donde puede tener verificativo la ejecución de la orden de visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, están aquellos denominados como **puesto fijo y semifijos en la vía pública**.

---

<sup>122</sup>  <http://www.rea.com>.

<sup>123</sup>  Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta a rubro: “ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. EN SU EMISIÓN ES INDISPENSABLE SE PRECISE CLARAMENTE EL LUGAR EN DONDE DEBE EFECTUARSE.”, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Tesis XIV.1o.12 A, julio de 2002, Pág. 1348.



Como se ha precisado con antelación, dichos lugares son una especie más del concepto genérico “establecimiento”, sin embargo, su inclusión se justifica para hacer notar que el establecimiento no sólo constituye un inmueble particular, sino también en la vía pública, y prueba de ello se encuentra en las disposiciones generales de los reglamentos en materia de “*mercados*”, de “*tianguis*”, o aquellos denominados “*para el ejercicio de los mercados rodantes*” o para “*el comercio ambulante*”, por lo que es necesario remitirse para tal efecto a uno de estos reglamento que conceptualiza el vocablo de puesto fijo como <<aquél que se encuentre enclavado en la vía pública, de manera que no se pueda mover de lugar.>><sup>124</sup>

De lo expresado en el párrafo que antecede se destaca que la calidad de “*fijo*” implica que el puesto este *enclavado en la vía pública* de tal suerte que no pueda desplazarse, o sea, aquel cuya estructura principal se encuentre adherida a las aceras peatonales.

Por lo que hace a los puestos “*semifijos*”, los reglamentos reguladores de la materia coinciden en conceptualizarlos como <<aquellos que a pesar de sus dimensiones, puedan moverse, con auxilio de cualquier medio de locomoción o se

---

<sup>124</sup> Artículo 2o, inciso b) del Reglamento para el Ejercicio de los Mercados; Rodantes o Similares, Puestos Fijos y Semifijos y del Comercio Ambulante en el Municipio de Anahuac, Nuevo León, publicado en el periódico oficial Monterrey, Nuevo León, el día viernes 01 de noviembre de 2002, Pág. 42.



encuentre integrado a un vehículo de locomoción>><sup>125</sup>, o bien que consiste en una <<...estructura ligera, desarmable y fácilmente desplazable...>><sup>126</sup>

Para finalizar con este apartado, el texto del artículo 49, fracción I del Código Fiscal de la Federación, se advierte que para poder realizar una visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, se requiere inexcusablemente que los lugares donde operen los contribuyentes se encuentren **abiertos al público en general**, y que además se realicen en ellos conjunta o separadamente cualquiera de las siguientes operaciones comerciales: **enajenaciones, prestación de servicios, contratación del uso o goce temporal de bienes (alquiler), o almacén mercancías.**

Por ello se hace necesario entender lo que significa que un lugar se *encuentre abierto al público en general*, en este orden de ideas, se ha de señalar que el acceso al lugar debe ser libre y desprovisto de cualquier valoración subjetiva, esto es, que sea admitida cualquier persona, sin restricción alguna, y no como ocurre en otros establecimientos que son de admisión restringida y cuyo acceso se limita para los miembros de una organización específica.

---

<sup>125</sup> Artículo 2o, inciso b) del Reglamento para el Ejercicio de los Mercados; Rodantes o Similares, Puestos Fijos y Semifijos y del Comercio Ambulante en el Municipio de Anahuac, Nuevo León, publicado en el periódico oficial Monterrey, Nuevo León, el día viernes 01 de noviembre de 2002, Pág. 42.

<sup>126</sup> Reglamento para Ejercicio del Comercio Establecido, Ambulante, Puestos Fijos y Semifijos y Tianguis en la Vía Pública del Municipio del Marqués, Querétaro en sesión de cabildo ordinaria de fecha 25 de mayo de 1995.



## 9.- INDICACIÓN DEL NOMBRE DE LA PERSONA O PERSONAS QUE EFECTUARÁN LA VISITA DOMICILIARIA

El último de los requisitos esenciales que aún y cuando no lo señala la Constitución Política Federal en su numeral 16, pero atentos a las garantías de seguridad jurídica, lo prevé de forma expresa el artículo 43, fracción II del Código Fiscal de la Federación, es aquel consistente en señalar a la(s) persona(s) que ejecutara(n) la visita. En efecto la disposición de mérito señala lo siguiente:

“**Artículo 43.** En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de este Código, se deberá indicar.

**II.** El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.”<sup>127</sup>

Consecuentemente, en la orden de visita domiciliaria se plasmará el nombre de los visitantes que fueron expresamente designados para realizar el acto de inspección, puesto que la orden es el instrumento jurídico que los autoriza para perturbar e inferir molestia en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública.

 <sup>127</sup> Artículo 43, fracción II del Código Fiscal de Federación.



Por lo general, a las personas que las disposiciones fiscales señalan como visitadores, en el lenguaje administrativo se les identifica como auditores, inspectores o verificadores, ello en virtud de que esencialmente su actividad se suscribe a revisar, supervisar, reconocer y examinar si el sujeto obligado cumple o no, total o parcialmente, correcta o incorrectamente, con las disposiciones fiscales a su cargo.

Ahora bien, la calidad de visitadores solo puede recaer en el personal adscrito a la Unidad Administrativa que ordene la práctica de la visita domiciliaria.



## CAPÍTULO IV

# ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS COMPROBANTES FISCALES A LA LUZ DE LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA

**SUMARIO:** 1.- La Verificación en Materia de Comprobantes Fiscales, 2.- Qué se Considera Comprobante Fiscal y su Importancia, 2.1. Los Requisitos de los Comprobantes Fiscales, 3.- El Inicio de la Facultad para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes con los Requisitos Fiscales, 3.1. La Entrega de la Orden de Visita, 3.2. Sujetos a Quienes se puede Entregar la Orden, 3.2.1. El Contribuyente, 3.2.2. El Representante Legal, 3.2.3. El Encargado o la Persona que se Encuentra al Frente del Lugar Visitado, 3.2.4. La Principal Problemática presentada cuando la Orden de Visita es Entregada y Ejecutada con Persona Distinta al Contribuyente o un Representante Legal, 3.3. La Identificación de los Visitadores, 3.4. La Designación de los Testigos, 3.4.1. El Momento Oportuno para Efectuar la Designación de los Testigos y su Desahogo, 3.4.2. El Papel que Desempeñan los Testigos en la Visita, 3.4.3. La Problemática que se Presenta con los Testigos, 4.- Desarrollo de la Visita para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales, 4.1. La Inspección Material de la Obligación, 4.2. Los Alcances y Limites Interpretativos dados al Acta Circunstanciada en Materia de Comprobantes Fiscales, 4.2.1. La Expedición y Entrega de los Comprobantes Fiscales, 4.2.2. Los Expedidos Contengan los Requisitos Fiscales, 4.3. Las Formas por Medio de las cuales se Realiza la Función Inspectoral, 4.3.1. Información Requerida a la Persona que Realizó el Consumo Material del Bien o Servicio (clientes), 4.3.2. Información Requerida al Personal del Contribuyente Auditado, 4.3.3. Inspección Ocular en el Establecimiento Visitado, 5.- Conclusión de la Visita para Verificar la Expedición y Entrega de los Comprobantes con los Requisitos Fiscales, 5.1. El Cierre del Acta de Visita, 5.2. El Plazo para Desvirtuar las Presuntas Infracciones, 5.3. Las Infracciones en Materia de Comprobantes Fiscales.

**El Código Fiscal de la Federación, al constituir la ley reglamentaria del artículo 16 Constitucional en lo que a las visitas domiciliarias de carácter fiscal se refiere, contempla aquella versada en materia de comprobantes fiscales, misma cuya regulación formal y material se encuentra establecida por el artículo 49 de dicho ordenamiento jurídico. El objetivo del presente capítulo es analizar cómo en la realización de este acto de fiscalización, son observadas y satisfechas las garantías de seguridad jurídica que especialmente deben ser cumplidas por los visitadores. Así como llevar a cabo una serie de reflexiones en torno a la efectiva verificación de ésta obligación, y de otras tantas consideraciones relacionadas con el cuestionar de las reglas particulares normadas para este tipo de actos, ello con la intención de observar la inconsistencia de dichas reglas calificadas de “sui generis”, y que a la par para muchos especialistas en la materia son injustificables.**



---

## 1.- LA VERIFICACIÓN EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES

Los comprobantes fiscales juegan un papel fundamental en el cálculo de las contribuciones, en vista de que constituyen la documentación comprobatoria de los ingresos que percibe un determinado contribuyente, así como también representa el documento base con el cual se acreditan las adquisiciones de bienes y/o servicios que haya contratado que, en suma, se traducen en erogaciones o gastos efectuados por el mismo.

Dada la importancia que los comprobantes fiscales revisten en el marco tributario mexicano, el fisco federal, por medio de las leyes y demás ordenamientos fiscales como la Resolución Miscelánea Fiscal, establece un gran número de exigencias, traducidas éstas en requisitos que se deben satisfacer en los mismos, con la intención de regularlos y fijar una serie de candados que impidan su falsificación. Sin embargo, dicha regulación ha llegado a ser demasiado compleja, a tal grado que muchos autores versados en el tema los han calificado como una cuestión sobre regulada, debido a la enorme cantidad de requerimientos que deben contener aquéllos para que se reputen con la calidad de fiscales, asociado al hecho de la complejidad de las disposiciones fiscales que las regula. Ello hace advertir para estos autores que ante tales consideraciones es probable provocar en el ánimo de algunos contribuyentes un enorme pesimismo y que los mismos se mantengan escépticos para la debida observancia de tan importante obligación.



Lo que es una realidad, independientemente de las consideraciones expuestas, es que existe la obligación fiscal de expedir, entregar o enviar al consumidor de bienes o servicios el comprobante que ampare las operaciones realizadas, los cuales deben satisfacer los requisitos que señalan la ley y las disposiciones administrativas de carácter general, de igual modo está la obligación de conservar copia de dichos comprobantes por un plazo de cinco años, ello en términos del artículo 30, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, lo anterior para los efectos fiscales a que haya lugar, aunque de conformidad con el numeral 38 del Código de Comercio, el plazo para conservar los comentados comprobantes será de diez años.

En esta medida, la autoridad fiscal, concretamente la Administración Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria, cuenta con la posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación tendientes a verificar si los contribuyentes cumplen con sus obligaciones en materia de comprobantes, y de no ser así dicha autoridad tendrá también la potestad de imponer una sanción económica, consistente en una multa, con la posibilidad, posteriormente, en caso de reincidencia, de una clausura, lo que representara para el contribuyente incumplido el cese provisional de su fuente de ingresos.



Por todas estas circunstancias conviene conocer la diversidad de los requisitos que deben contener dichos comprobantes, los cuales representan en gran medida uno de los objetos de la orden de visita, y para fines prácticos llegar o no al convencimiento de si esta es una cuestión sobre regulada en nuestro país, no sin antes advertir qué se debe entender por comprobante fiscal, punto a tratar en el siguiente apartado de la presente obra.



## 2.- QUÉ SE CONSIDERA COMPROBANTE FISCAL Y SU IMPORTANCIA

Algunos doctrinarios, principalmente contadores públicos, han adoptado como idea medular para conceptualizar a los comprobantes fiscales aquella que ve a estos documentos como los que se *otorgan, dan, y reciben en función de las transacciones comerciales celebradas entre el prestador del servicio o bien, y aquel que se beneficia de tal servicio o bien, denominado adquirente*. Dicha concepción predomina también en la principal página virtual del Servicio de Administración Tributaria, en la cual el concepto vertido por ésta es el siguiente: <<Es el documento que se recibe al adquirir un bien, un servicio o usar temporalmente bienes inmuebles (arrendamiento).>><sup>128</sup> No obstante, este concepto resulta ser un tanto escueto e impreciso, al dejar de contemplar la naturaleza fiscal que es lo que verdaderamente interesa.

Atentos a lo anterior, autores como José Pérez Chávez, Eladio Campero Guerrero y Raymundo Fol Olguín han coincidido en señalar que los comprobantes fiscales son <<la documentación comprobatoria de los ingresos que se obtienen, mismos que son la base para el cálculo de los principales impuestos mexicanos y,

---

 <sup>128</sup> [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyentes/principiantes\\_comprobantes/66\\_2424html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyentes/principiantes_comprobantes/66_2424html) última actualización de la página en este sentido 21 de junio de 2011, 11:51, información vigente, página consultada el día 19 de Enero de 2012.



---

por la otra, son la referencia para llevar a cabo la deducción de las adquisiciones de bienes y servicios.>><sup>129</sup>

Ahora bien, como se ha mencionado, para que a los comprobantes se les dote de las consecuencias “*para efectos fiscales*” debe reunir una serie de requisitos y características que marca la legislación fiscal vigente, razón por la cual en el apartado siguiente se mencionaran dichos requisitos.

---

 <sup>129</sup> PÉREZ CHÁVEZ José, CAMPERO GUERRERO Eladio, y FOL OLGUIN Raymundo, “El Correcto Manejo de los Comprobantes Fiscales”, Editorial Tax, Editores Unidos, S.A. de C.V., 5ª edición, México, 2006, Pág. 19.



---

## 2.1. LOS REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES

Los requisitos para considerar que un comprobante tiene efectos fiscales están previstos esencialmente en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, y se complementan con los establecidos en otras disposiciones fiscales de carácter general como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Es necesario mencionar que dichos artículos, antes de la publicación del Decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones legales fiscales publicado el día siete de diciembre de dos mil nueve, regulaban en gran medida a **los comprobantes fiscales impresos**, aunque se preveía que aquellos contribuyentes con certificado de firma electrónica avanzada y llevaran su contabilidad en sistema electrónico, podían emitir comprobantes en documento digital.

De esta forma, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación señalaba que cuando las leyes tributarias establecieran la obligación de expedir comprobantes fiscales, los mismos deberían reunir los requisitos que señalaba el artículo 29-A de dicho código. Así mismo, los comentados comprobantes tenían que ser impresos en los establecimientos que autorizara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.



Los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación eran los siguientes:

- 1.- Nombre, denominación o razón social del emisor.
- 2.- Domicilio fiscal del contribuyente que lo expida.
- 3.- Clave del registro federal del contribuyente emisor.
- 4.- De tener otro(s) local(es) o establecimiento(s) se deberá contener el domicilio respectivo.
- 5.- Contener impreso el número de folio.
- 6.- Lugar y fecha de expedición.
- 7.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.
- 8.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- 9.- Valor unitario consignado en número.
- 10.- Importe total consignado en número o letra.
- 11.- Monto de los impuestos que se trasladen.
- 12.- Desglose por tasa del impuesto respectivo en su caso.
- 13.- Número y fecha del pedimento aduanero.
- 14.- La aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- 15.- Fecha de impresión y datos del impresor autorizado.



16.- Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marca de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser mercado.

17.- Fecha de vigencia del comprobante.

Ahora bien, otros de los requisitos que se exigía para estos comprobantes fiscales son los que se establecían en su momento en la Resolución Miscelánea Fiscal y los cuales eran:

a) La cédula de identificación fiscal reproducida en 2.75 cm. por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi.

b) La leyenda: *“la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales.”* con letra no menor de 3 puntos.

c) El registro federal de contribuyentes y el nombre del impresor autorizado, así como señalar la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de tres puntos.

d) Número de aprobación asignado por el Sistema Integral de Comprobantes.

Aunado a lo anterior, había más requisitos adicionales a los expuestos, los cuales se encontraban contemplados en otras legislaciones fiscales, pero debían ser observados por algunos contribuyentes dependiendo de su régimen o de su situación particular, como son, por mencionar dos casos en específico: el señalado en el artículo 82, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta que exigía la



leyenda: “*Contribuyente del Régimen de Transparencia*”, o aquella que refiere el artículo 133, fracción III del ordenamiento en cita para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales que tenían la obligación de consignar en el comprobante la leyenda: “*Efectos Fiscales al Pago*”.

Lo expuesto se trae a colación en atención a la disposición transitoria prevista en la fracción II del artículo décimo del referido Decreto, la cual señala que los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigor de las reforma a los preceptos mencionados –artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación–, tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, podrán continuar utilizándolos hasta que se agote su vigencia.

Por tanto, los comprobantes fiscales impresos con los requisitos antes expresados podrán por un tiempo seguirse empleando siempre y cuando: 1) hayan sido impresos antes del primero de enero de dos mil once; y 2) se encuentren vigentes, dado que este tipo de comprobantes tienen dos años de vigencia contados a partir de su fecha de impresión.

Ahora bien, con la publicación del Decreto de mérito, mismo que entró en vigor el día primero de enero del año dos mil once, los artículos 29 y 29-A del



---

Código Fiscal de la Federación establecen una notable regulación para **los comprobantes fiscales mediante documento digital**, puesto que, la tendencia es promover y generar una interacción con los contribuyentes empleando para ello la utilización de los medio electrónicos, así como tener un mayor control sobre ellos a través de dichos medios.

Prueba de ello es la redacción del actual artículo 29 del Código Tributario Federal, que prevé que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por los actos o actividades que se realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o jurídico colectiva que expida los comprobantes.

Los requisitos para las impresiones de los comprobantes fiscales en documento digital (Facturas Electrónicas (CFD)) atendiendo a las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el día doce de diciembre de dos mil once, y que entraron en vigor el día primero de enero del presente año, mismos



que se encuentran previstos por los actuales artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal son en términos generales los siguientes:

- 1.- Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- 2.- Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales. Es de señalarse, que el sello digital permite acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan los contribuyentes.
- 3.- Clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.
- 4.- El régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 5.- Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.
- 6.- Contener el número de folio y el sello digital asignado por el Servicio de Administración Tributaria.
- 7.- El sello digital del contribuyente que lo expide.
- 8.- Lugar y fecha de expedición.
- 9.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- 10.- La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- 11.- Valor unitario consignado en número.
- 12.- El importe total consignado en número o letra.



13.- Señalamiento expreso cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades.

14.- Cuando proceda, se indicará el monto de los impuesto trasladado desglosados por tasas de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

15.- La forma en que se realizó el pago (efectivo, transferencia electrónica, cheque nominativo o tarjeta de débito, de crédito, de servicio o la denominada monedero electrónico, indicando al menos los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o tarjeta correspondiente).

16.- El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

17.- La cadena original con la que se generó el sello digital. Cabe señalar que para los contribuyentes que adicionalmente a la impresión de la factura electrónica, pongan a disposición de sus clientes el comprobante en su formato electrónico, podrán no incluir dicha cadena original.

18.- Número de serie del certificado de sellos digital.

19.- Cualquiera de las siguientes leyendas: *“Este documento es una representación impresa de un CFD”*, *“Este documento es una representación impresa de un Comprobante Fiscal Digital”* o en su caso *“Este documento es una impresión de un Comprobante Fiscal Digital.”*

20.- Hora, minuto y segundo de expedición, en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

21.- El número y año de aprobación de los folios.

Cabe comentar que para las impresiones de las facturas electrónicas denominadas “CFDI” son los mismos requisitos antes expresados, con excepción de los últimos cinco, los cuales en atención a la regla II.2.5.1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil doce son aplicables los siguientes:



- 1.- Código de barras generado conforme a la especificación técnica que se establece en el rubro II.E del anexo 20.
- 2.- Numero de serie del CSD del emisor y del Servicio de Administración Tributaria.
- 3.- Cualquiera de las siguientes leyendas *“Este documento es una representación impresa de un CFDI”* o *“Este documento es una representación impresa de un Comprobante Fiscal Digita a través de Internet.”*
- 4.- Número de referencia bancaria o número de cheques con que se efectúe el pago (opcional).
- 5.- Fecha y hora de emisión y de certificación de las facturas electrónicas (CFDI) en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción III del Código Fiscal de la Federación.
- 6.- Cadena original del complemento de certificación digital del Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, es de mencionar que con las recientes reformas al Código Fiscal de la Federación, se modifico substancialmente el artículo 29-B del dicho código, puesto que, ahora prevé la opción de emitir comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, ello tratándose de contribuyentes cuyos ingresos para efectos del impuesto sobre la Renta declarados en el ejercicio inmediato anterior, no exceda de cuatro mil pesos (\$4, 000.00). En este caso, dichos comprobantes deben reunir los requisitos que se precisan en el artículo 29-A del multireferido Código Fiscal de la Federación, con excepción de los previstos en la fracción II del citado precepto.



No obstante a lo anterior, para poder emplear este tipo de comprobantes conocidos como **comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad**, los contribuyentes deberán solicitar la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, una vez aprobada la asignación de folios, dicho órgano desconcentrado proporcionará al contribuyente un código de barras bidimensional como dispositivo de seguridad que deberán tener los mencionados comprobantes fiscales. Además deberán cumplir con las exigencias que al efecto se establecieron en la Resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil doce, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el día veintiocho de diciembre de dos mil once, y en su regla II.2.6.1.1 se señala lo siguiente:

- 1.- El Código de Barras Bidimensional (CBB) reproducido con un mínimo de 200/200 dpi en un área de impresión no menor a 2.75 cm. por 275 cm. Dicho Código de Barras Bidimensional tendrá la misma vigencia que los folios asignados al contribuyente por el Servicio de Administración Tributaria, la cual se contará a partir de la fecha de aprobación de la asignación de los folios.
- 2.- El número de aprobación del folio asignado por SICOFI.
- 3.- El número de folio asignado por el SAT y, en su caso la serie.
- 4.- La leyenda "*La reproducción apócrifa de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales*", misma que deberá ser impresa con letra no menor de 5 puntos.
- 5.- Vigencia del comprobante señalando la fecha máxima de utilización con la leyenda: "*Este comprobante tendrá una vigencia de dos años contados a partir de la fecha de aprobación de la asignación de folios, la cual es: dd/mm/aaaa*", misma que deberá ser impresa con letra no menor de 5 puntos.



Asimismo se contemplan otros requisitos para este tipo de comprobantes fiscales, los cuales se encuentran dispersos en otras legislaciones fiscales como por ejemplo:

1.- Cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que se deba pagar el Impuesto al Valor Agregado deberán señalar en forma expresa si el pago se hace en una exhibición. De igual modo los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "*Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado*" y consignar por separado el monto del impuesto retenido. Lo antes expuesto en términos del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.- En el caso de personas físicas que tributen conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, así como en el Régimen Intermedio, se deberá imprimir la leyenda "*Efectos fiscales al pago*", de conformidad con el artículo 133 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.- En caso de que sean emitidos por personas jurídico colectivas del Régimen Simplificado, los contribuyentes deberán llevar la leyenda "*Contribuyentes del Régimen de Transparencia*".

La opción de emitir comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad dejará de surtir efectos cuando, durante el ejercicio fiscal de que se trate, el contribuyente obtenga ingresos superiores a los cuatro millones de pesos (\$4, 000,000.00), supuesto en el cual, a partir del mes inmediato siguiente a aquél en el que se rebase dicho monto, el contribuyente deberá expedir sus comprobantes fiscales mediante documento digital.



Finalmente, por lo que hace a este tema el artículo 29-C del Código Tributario Federal, contempla los llamados **comprobantes simplificados**, la diferencia que existe con los antes referidos es que aquellos reúnen la calidad de comprobantes con “*efectos fiscales*” al contener todos los requisitos ya expresados –según el tipo de comprobante de que se trate–, lo que significa que podrán ser utilizados para las deducciones o acreditamientos de los impuestos que se hayan generado, mientras que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes simplificados no tendrán tales efectos. Sin embargo, no por ello, se excusa al contribuyente obligado a suscribirlos a no emitirlos, ya que su emisión y entrega, sean o no para efectos fiscales, es obligatoria para todos los contribuyentes.

Ahora bien, el artículo en comento expresa que los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general y aquellos que se encuentren obligados por las leyes fiscales, deberán expedir comprobantes fiscales simplificados cuando utilicen o estén obligados a emplear máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas de registro fiscal, los comprobantes simplificados en este caso deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.- Clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.
- 2.- El régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 3.- Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.



4.- El lugar y fecha de expedición.

5.- El número de folio.

6.- El valor total de los actos o actividades realizados.

7.- La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

8.- El número de registro de la máquina, equipo o sistema y, en su caso, el logotipo fiscal.

Por otra parte para los comprobantes simplificados impresos por medios propios, por medios electrónicos o a través de terceros, deberán contener las exigencias ya referidas, salvo el número de registro de la máquina, equipo o sistema empleado para expedir el comprobante simplificado, lo anterior resulta lógico dado que no se están utilizando dicha herramienta para cumplir con esta obligación.

Es de comentar que el artículo 41 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación refiere respecto de estos comprobantes, que las personas que enajenen bienes o presten servicios al público en general, deberán expedir un comprobante simplificado cuando el importe de la operación sea mayor a la cantidad determinada mediante reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. De igual manera expresa en su segundo párrafo que los comprobantes simplificados expedidos por los contribuyentes que tributen en los términos del Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta



---

únicamente deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 139, fracción V de la citada ley.

Por su parte el artículo 139, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala para los contribuyentes sujetos al Régimen de Pequeños Contribuyentes la obligación de entregar comprobantes que reúnan los requisitos referidos en las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y que el importe total de la operación se exprese en número o letra. En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.

Es de precisar que la página virtual principal del Servicio de Administración Tributaria contempla una modalidad más de estos comprobantes denominada: “Comprobantes Simplificados Impresos por Contribuyentes Dictaminados”, aplicable para los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por medio de contador público, quienes podrán utilizar sus equipos para el registro de operaciones con el público en general, siempre que se emitan comprobantes con los requisitos señalados en las fracciones de mérito.



---

## **3.- EL INICIO DE LA FACULTAD PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS COMPROBANTES CON LOS REQUISITOS FISCALES**

### **3.1. LA ENTREGA DE LA ORDEN DE VISITA**

Preceptúa el antepenúltimo párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que cualquier de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales ahí establecidas tienen su inicio con el primer acto que se notifique al contribuyente, que en el caso de las visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales, ese primer acto se produce al momento en que los visitadores entregan la orden de visita domiciliaria.

En cuanto a la(s) persona(s) a la(s) cual(es) se debe entregar la orden de visita en materia de comprobantes fiscales, ésta(s) puede(n) ser el propio contribuyente, un representante legal, y una persona en calidad de encargado o cualquier individuo que se encuentre al frente del lugar visitado, pero siempre que dicha persona se halle en algunos de estos lugares: el domicilio fiscal, un establecimiento, una sucursal, un local, puesto fijo o semifijo ubicados en la vía pública; pero además y sobre todo, que los mismos se encuentren abiertos al público en general, en donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como aquellos donde se



almacenen las mercancías de los contribuyentes. Lo antes expresado de conformidad con el artículo 49, fracción II del Código Tributario Federal que establece:

“**Artículo 49.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

...  
**II.-** Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.”<sup>130</sup>

A continuación se analizara las implicaciones jurídicas que se desprenden con cada uno de los sujetos con los cuales se puede llevar a cabo este tipo de visita domiciliaria.

---

 <sup>130</sup> Artículo 49, fracción II del Código Fiscal de la Federación.



## 3.2. SUJETOS A QUIENES SE PUEDE ENTREGAR LA ORDEN

### 3.2.1. EL CONTRIBUYENTE

El enunciado que encierra el artículo 49, fracción II del Código Fiscal de la Federación supone que a la primera persona que los visitantes le han de requerir acto de presencia para entregar la orden de visita y con ella entender la diligencia será al visitado quien es el **contribuyente**.

Por contribuyente se entiende en atención a la definición dada por el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato en su obra “*Derecho Fiscal*” como <<la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco... sea que se trate de una obligación sustantiva o formal.>><sup>131</sup>

Tal solicitud resulta lógica si se parte del supuesto de que el contribuyente es el sujeto pasivo de la obligación fiscal formal a verificar, esto es, la persona física o jurídico colectiva, nacional o extranjera, que además de tener la obligación de contribuir al gasto público esta constreñida a realizar conductas y deberes de hacer, no hacer y/o tolerar, mismas que son impuestas por los ordenamientos fiscales respectivos, y quien podrá ser mencionada en el caso de que su conducta devenga

---

 <sup>131</sup> RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, “Derecho Fiscal”, 2ª edición, Editorial Oxford, México, 1998, Pág. 147.



---

en la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales que lo compelen a cumplir dicho deberes a su cargo.

Una vez presente el contribuyente, se le solicita la exhibición de una identificación oficial, misma que sirve de soporte para evidenciar la identidad del sujeto buscado y que es el destinatario de la orden.

El exigirse al contribuyente una identificación tiene como otro propósito el evitar que otra persona usurpe su identidad, gestionando a su nombre, sin contar con una autorización con la cual se acredite una representación, en el entendido de que en materia fiscal esta prohibido la gestión de negocios.

Identificado a satisfacción y una vez que se tomó nota de los datos principales del contribuyente, los visitadores proceden a entregar la orden de visita con la intención de darle a conocer el contenido de la misma, y para dar cabal cumplimiento al artículo 49, fracción II del Código Fiscal de la Federación, puesto que en dicha fracción se expresa que el contribuyente debe recibir la orden de visita.



---

### 3.2.2. EL REPRESENTANTE LEGAL

Nuestro Derecho contempla figuras que permiten que ciertos actos realizados por una persona produzcan efectos en la esfera jurídica de otras, a lo que genéricamente se le conoce como representación.

En efecto, el contribuyente puede ser una persona física, o bien, una jurídico colectiva, en ambos casos las actuaciones que lleven a cabo podrán ser realizadas por medio de un representante legal. Tratándose de una persona física, lo más común es que sea como consecuencia de un mandato, pero no siempre será así, en este último supuesto, si el contribuyente es menor de edad.

Por lo que se refiere a las personas jurídico colectivas al ser una ficción del Derecho cuya existencia es jurídica y no corpórea, necesariamente actúan a través de una persona física que desempeña el papel de su representante, que puede ser porque sea el órgano natural de representación, si es el administrador, o por medio de un mandatario derivado de una relación contractual.

Atento a lo expuesto, se coincide con la definición proporcionada por el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato al expresar que por representante legal se entiende como <<la persona física que por disposición de la ley o por contrato



---

actúa y efectúa todas las acciones para las que fue designado, por cuenta de su representado.>><sup>132</sup>

Ahora bien, de conformidad con el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, la representación de las personas físicas o jurídico colectivas ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública, o bien, con carta poder, firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, dado que dicha disposición prohíbe la gestión de negocios en cualquier trámite administrativo.

Luego entonces, una vez que el representante legal haya demostrado plenamente ante los visitadores tener reconocida tal representación y que la misma se encuentra vigente, le podrán entregar la orden emitida a nombre de su representado y quedará notificado del acto de inspección en los términos que se apuntaron en el apartado anterior.



<sup>132</sup> Expresión del Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German en entrevista del día 27 de julio del año 2011.



### 3.2.3. EL ENCARGADO O LA PERSONA QUE SE ENCUENTRA AL FRENTE DEL LUGAR VISITADO

De conformidad con el artículo 49 en su fracción II del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales puede ser **entregada** a una tercera persona, ajena a la relación tributaria contribuyente-fisco, que puede ser un encargado o cualquier persona que se encuentre al frente del lugar visitado.

Esta cuestión que a la par representa la supresión de notificar a los sujetos pasivos de la relación tributaria el acto que afectara su esfera jurídica, es una de las características “*sui géneris*” de la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, misma que no es aceptada por la mayoría de los versados en este tipo de actos de inspección. Puesto que, para aquellos es una prueba más de que en México se reproducen políticas fiscalizadoras que no son afines a nuestro sistema jurídico, esto es, en pro de implementar y adecuar políticas de fiscalización ideadas para un determinado país, al intentar recrearlas al nuestro, se tiene que prescindir de instituciones jurídicas, cuya necesidad de desahogo está por demás probada, y si a dicha circunstancia se añade que en muchos de los casos los encargados de plasmar y redactar dicho acto de fiscalización en los ordenamientos fiscales nacionales, son personas cuya profesión difícilmente se entrelaza con el ámbito jurídico, se tiene como consecuencia disposiciones que contravienen figuras esenciales de nuestro derecho.



Lo antes expresado se trae a colación por lo que se mencionó en su momento en el capítulo I del presente trabajo, al citar al maestro Emilio Margáin Manautou, quien refiere que las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales tuvo al parecer <<su origen en la legislación federal argentina, pues nuestros “legisladores” no son creadores de novedades fiscales sino más bien se les da por incorporar el último grito en materia tributaria presentada en otras latitudes.>><sup>133</sup>

Ahora bien, en las visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales se prescinde del desahogo del **citatorio**, como una formalidad previa que se debe observar en esencia en todo procedimiento judicial y administrativo. En el caso particular se está desatendiendo su naturaleza jurídica, pues según las autoridades fiscales, es una actuación riesgosa, en el entendido que de practicarse, rompe con el factor “*sorpres*a” que conlleva esta facultad de inspección, al poner presuntamente sobre aviso al contribuyente o al representante legal, y con ello puedan tomar las medidas necesarias para que estos aparenten ante los visitantes un fiel cumplimiento de la obligación formal consistente en la expedición y entrega de los comprobantes fiscales.<sup>134</sup> Circunstancia está muy dudosa y nada objetiva.

---

<sup>133</sup> MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Op. Cit. Pág. 248.

<sup>134</sup> Tesis: 1248, Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Novena Época, Tomo III, a rubro: “VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO ESTÁ OBLIGADA A NOTIFICAR AL VISITADO PREVIAMENTE A SU PRÁCTICA.”, Pág. 1075.



Si bien es cierto que la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales es diferente, y por tanto, tienen particularidades propias, a la de una visita domiciliaria para revisar la contabilidad del contribuyente, tan es así, que el legislador las separo en el artículo 42 del Código Tributario Federal, previendo dos facultades de comprobación totalmente independiente<sup>135</sup>, no menos cierto es que debe reconocerse que en ambos casos el bien jurídicamente tutelado lo constituye el domicilio fiscal en su concepto más amplio, sin embargo, se difiere con la idea en que aquella contemplada en la fracción III del artículo antes citado, se tenga no la necesidad, sino la obligación por parte del personal actuante que representan a la autoridad fiscal de citar al contribuyente, y en caso de ausencia de este, a su representante legal, o directamente al representante legal cuando se trate de una persona jurídico colectiva, a diferencia de aquella facultad de comprobación referida en la fracción V en la cual flagrantemente se excluye dicha circunstancia, simplemente por la inadmisibles idea del factor sorpresa, pues cabe señalar que en este caso, la presencia del citatorio no solo constituye una mera formalidad legal, sino que el alcance que le han dotado al mismo por parte de la propia Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal es reconocerlo como una **garantía de seguridad jurídica**, y esto es natural en el entendido en que se está afectando la privacidad del contribuyente en uno de los bienes mayormente protegidos por nuestra Ley

---

 <sup>135</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis: III.2o.A.93A, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Novena Época, Tomo XVI, julio de 2002, cuyo rubro: “VISITA DOMICILIARIA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES DE NATURALEZA DISTINTA A LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA REVISAR LA CONTABILIDAD, MERCANCÍAS Y BIENES DE LOS CONTRIBUYENTES.”, Pág. 1424.



---

Suprema, y como parte también de observar el principio de inviolabilidad domiciliaria, mismo que constituye un derecho subjetivo elevado a garantía individual, y qué más grande protección si no es por medio de la exigencia en toda actuación de autoridad de acatar todos aquellos derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados traducidos éstos como garantías de seguridad jurídica.

Para afirmar tan importante aserto, se reproduce el siguiente criterio jurisprudencial <<El hecho de que el artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establezca que en los casos de visita en el domicilio fiscal, 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 éstos los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, conduce a concluir que tal precepto contiene una facultad reglada, puesto señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, porque la emisión del citatorio es un acto vinculado a la norma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva de la autoridad sobre la circunstancia del acto y su ejecución, puesto si se toma en consideración que **EL OBJETO DEL CITATORIO** no se constriñe únicamente a citar al contribuyente para que reciba una “orden de visita domiciliaria”, sino, fundamentalmente, para que el contribuyente o su representante



conozca de manera cierta el tipo de diligencia administrativa que se realizará en su domicilio como excepción al principio de inviolabilidad domiciliaria, así como la serie de consecuencias en su esfera jurídica resultado de la auditoría fiscal que se practicará, es claro que la emisión del citatorio no sólo es un imperativo para la autoridad, sino que **SU EMISIÓN** con los requisitos legales **CONSTITUYE UNA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA** para el visitado, quien al tener conocimiento del tipo de diligencia, está en posibilidad de decidir si es necesaria o no su presencia en aquélla, lo que se corrobora con los alcances que en el numeral citado se establece ante la falta de atención del citatorio, toda vez que ello dará lugar a que la visita se realice inmediatamente con quien se encuentre en el lugar visitado.>><sup>136</sup>

En el anterior criterio jurisprudencial, además de resaltar al citatorio como una garantía de seguridad jurídica, lo instituye como un instrumento mediante el cual el contribuyente o su representante legal, al tener pleno conocimiento del tipo de diligencia que se estará sustanciada en su domicilio, tendrán la posibilidad de resolver si es necesaria o no su presencia, ello tácitamente implica que quedará a su libre albedrío el ejercer o abstenerse de hacer valer algunos de sus derechos constitucionales, en esta medida no podrá alegar que se les privo de ejecutarlos.

---

 <sup>136</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XVI, julio de 2002, Tesis 2a./J. 62/2002, a rubro: “VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SEÑALA QUE LOS VISITADORES DEJARÁN CITATORIO CON LA PERSONA QUE SE ENCUENTRE EN EL LUGAR EN QUE DEBE PRACTICARSE AQUÉLLA, PARA QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LOS ESPEREN A HORA DETERMINADA DEL DÍA SIGUIENTE PARA RECIBIR LA ORDEN, CONTIENE UNA FACULTAD REGLADA.”, Pág. 377.



---

Efectivamente, si el contribuyente o el representante legal resolvieran no estar presentes para recibir la orden de visita, razón por la cual se desarrolle la misma sin su anuencia, pese a mediar previo citatorio, es evidente que renuncian a tal derecho, sin embargo, esta circunstancia no impide el ejercicio material de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y por lo tanto, se pueden llevar a cabo con aquella persona que se encuentre en el lugar visitado, siempre y cuando haya constancia de que previamente se le requirió la comparecencia de éstos, habida cuenta que la fiscalización domiciliaria se haría prácticamente nugatoria si los visitadores tuvieran que desempeñar su comisión únicamente ante el contribuyente o un representante legal, pues bastaría la incomparecencia de éstos para paralizar la actividad de comprobación de la autoridad.

Por ello el Código Tributario Federal previene para las visitas domiciliarias tendientes a revisar la contabilidad, bienes y mercancías del contribuyente, que los visitadores al presentarse al lugar en donde deba practicarse la diligencia, deben dejar citatorio en los casos de no encontrar al contribuyente o un representante legal, para que éstos los esperen a hora determinada del día hábil siguiente y con ellos ejecutar la orden de visita.



Naturalmente en este caso se configura la condición para poder practicar una diligencia con una tercera persona ajena a la relación jurídico-tributaria, en el entendido que el sujeto pasivo de la relación desistió al llamado de aquellos representantes del fisco y por tanto la actuación de éstos se tendrá que sustanciar con dicho tercero, pero en el presente caso hubo un intento previo para entender una diligencia de inspección con el directamente interesado, circunstancia que no ocurre con las visitas domiciliarias en materia de comprobantes fiscales y de la cual se piensa que no hay razones jurídicas válidas por las cuales no se deba exigir esta necesidad.

Puesto que, en palabras de Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, se opina que es de interés público que la autoridad fiscal pueda verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y que satisfagan plenamente su pretensión recaudatoria, sin embargo, existe todavía un interés público mayor, consistentes en que la búsqueda y consecución de sus objetivos se ajuste al orden jurídico, a la tupida red de prescripciones que la limitan –traducidas éstas como garantías de seguridad jurídica– y expresan: <<¡los particulares no pierden sus derechos constitucionales cuando los agentes del fisco cruzan el umbral de sus puertas! Por el contrario, es entonces llegada la ocasión de otorgarles toda la protección que las leyes aseguran, por los encargados del control jurisdiccional de la actividad administrativa, pues parafraseando al desaparecido procesalista uruguayo Eduardo



J. Couture, el instante supremo del derecho no es aquel del día de las promesas más o menos solemnes consignadas en los textos constitucionales o legales, sino en el instante, realmente culminante, dramático en el que... respetando y haciendo respetar la Constitución, concede... la protección de los derechos constitucionales de los individuos, anulando los actos que los vulneran, o cuando, olvidándose de respetar y aplicar la Constitución (no) da validez a actuaciones practicadas con violación de los repetidos derechos humanos fundamentales...>><sup>137</sup>

En este orden de ideas, se han emitido criterios interpretativos que refieren que el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no resulta inconstitucional al amparo del artículo 16 asegurando que:<<El artículo 16 constitucional no establece como requisito para las visitas domiciliarias o de inspección, que sean precedidas de un citatorio, sino que estén expedidas por escrito, por una autoridad competente, en el que se exprese el lugar que ha de inspeccionarse y la persona a la que se dirige, así como el objeto que persiga la visita, levantándose acta circunstanciada al efecto. En estas condiciones, la circunstancia de que el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación no prevea la entrega de citatorio previo a la visita de verificación, no resulta contraria a la Constitución, ya que el precepto se dirige al visitado, su representante legal, el encargado, o quien se encuentre al frente del establecimiento, de lo que se desprende que no es necesario que se establezca que la diligencia se



<sup>137</sup> CARTAS SOSA Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, Op. Cit. Págs. 112-113.



---

entienda previo citatorio. Además, en el mismo ordenamiento se prevén los medios de defensa, al alcance del afectado, para el caso de que en la visita se determine infracción a las leyes o reglamentos aplicables.>><sup>138</sup>

Como es de observarse, dicho criterio comparte la idea de que el citatorio es simplemente una cuestión de forma, es decir, ni siquiera hay indicios que lo hagan presumir como una garantía de seguridad jurídica, en efecto, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que regula a nivel constitucional las visitas domiciliarias en materia administrativa y por ende en materia tributaria también, nunca plantea la posibilidad, o mejor dicho, no refiere al citatorio como un requisito constitucional para este tipo de inspección, sin embargo, vale la pena una reflexión ¿si el citatorio no es un requisito constitucional?, por que en todas las visitas domiciliaria administrativas, más aquella para revisar la contabilidad, bienes y mercancías de los contribuyentes, es toda una obligación y exigencia en cuanto a su expedición y desahogo, al grado que de no hacerse de esta manera, se produce la nulidad lisa y llana de la diligencia.

---

 <sup>138</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1999, Tesis: P./J.139/99, cuyo rubro: “VISITAS PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, POR NO ESTABLECER EL REQUISITO DE CITATORIO PREVIO A UNA INSPECCIÓN.”, Pág.11.



En este sentido, si no hay respaldo constitucional del citatorio, como se aduce, por qué se exige éste para la visita domiciliaria para verificar la contabilidad y no para aquella en materia de comprobantes fiscales. Puesto que, en atención de aquel principio general del derecho que reza: *“Donde existe el mismo razonamiento debe existir la misma disposición”*, luego entonces no debiera exigirse el desahogo del citatorio para esta última.

Así mismo, se han emitido criterios interpretativos con los cuales se ha llegado al extremo de afirmar que tratándose de las visitas domiciliarias, atentos a lo preceptuado por el artículo 16, párrafo décimo primero de la Constitución Política Federal, no es necesario que se entienda la misma con el interesado o su representante legal.<sup>139</sup> No obstante, y a pesar de este tipos de interpretaciones, se ha encontrado cobijo en otras tantas como aquella realizada por la ex-magistrada Margarita Lomelí Cerezo en el sentido de referir que este tipo de interpretaciones resultan contraria al espíritu del artículo 16 Constitucional y expone <<Del texto constitucional, que usa la expresión *“ocupante del lugar cateado”* podría desprenderse que basta que se practique la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el lugar donde debe realizarse la inspección, pero esta interpretación literal resulta contraria al espíritu del precepto, que es el de salvaguardar los justos

---

 <sup>139</sup> Apéndice 2000, Tomo III, Tribunales Colegiado de Circuito en Materia Administrativa, Octava Época, Tesis: 628, a rubro: *“VISITAS DOMICILIARIAS. ES INNECESARIO QUE SE ENTIENDAN CON EL INTERESADO O SU REPRESENTANTE LEGAL.”*, Pág. 569.



intereses del particular y posibilitarlo para defenderse de las arbitrariedades en que pudiera incurrir la autoridad administrativa. En efecto, en las visitas de que se trata, interesa al particular estar presente, ya sea en forma personal o por medio de su representante legal, o bien por persona que haya autorizado al efecto, para poder contestar adecuadamente los interrogatorios que se le formulen sobre el cumplimiento de las disposiciones tributarias y presentar los comprobantes respectivos, así como los documentos, libros, etc., cuya exhibición exija el inspector. Ahora bien, esto no puede hacerse por cualquiera de las personas que se encuentren en el lugar visitado, de manera que si se admitiera que la diligencia pudiera practicarse con cualquier persona, se afectarían indebidamente los derechos del particular frente a la administración fiscal.>><sup>140</sup>

En este contexto, es de cuestionarse, de igual forma, el efecto legal que produce la simple entrega de la orden, cuando en estricto sentido no se trata legalmente de la notificación del acto de molestia, así como la posibilidad de que el sujeto afectado nunca se llegue a enterar del mismo, por ende, se considera que ambas circunstancias resultan ilegales al contravenir los artículos 42, antepenúltimo párrafo y 135 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, puesto que si bien es cierto que el artículo 49 fracción II de dicho ordenamiento legal, indebidamente permite que la orden de visita domiciliaria a que se refiere el artículo 42, fracción V

---

 <sup>140</sup> LOMELÍ CERESO Margarita, “El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal”, Compañía Editorial Continental S.A., México, 1961, Pág. 127.



del código en cita, pueda ser **entregada y ejecutada** con una persona en calidad de encargado o con aquella que se encuentre al frente del lugar visitado; igual de cierto es que la orden de visita no surte efectos jurídicos en forma, sino hasta que se notifique al contribuyente, por así disponerlo el artículo 42, antepenúltimo párrafo del propio Código, mismo que establece:

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

...

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”<sup>141</sup>

En consecuencia, es obvio que la eficacia de los actos de fiscalización dependerán de la legal notificación que se efectúe a sus destinatarios, ello resulta natural en el entendido que de acuerdo a los criterios jurisprudenciales la diligencia de notificación <<es un acto jurídico formal y genérico por medio del cual se da a conocer el contenido de un acto o resolución de autoridad a la parte interesada, ya sea directamente a ésta o bien a su representante o a persona autorizada para ese efecto, debiendo practicar en el domicilio señalado para ese fin, si se trata de una notificación personal, siendo la esencia de este acto jurídico el que el interesado

 <sup>141</sup> Artículo 42, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.



tenga noticias del acto o resolución notificado.>><sup>142</sup>

Es evidente que la notificación de la orden de visita domiciliaria es de carácter personal, por a si estar establecido en el artículo 134, fracción I del Código Tributario Federal, que a la letra dice:

“**Artículo 134.** Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

**I.** Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.”<sup>143</sup>

Ahora bien, el hecho que la notificación sea personal resulta evidente y su justificación también, habida cuenta que hasta en tanto un acto administrativo no sea notificado a un causante, el mismo no surtirá efectos jurídicos para dicha persona, ya que no es sino hasta el momento en el que se le da a conocer aquél cuando se afecta su esfera jurídica y puede hacer valer en su contra los medios de defensa que estima pertinentes.<sup>144</sup> En ese entendido basta recordar que la simple orden de visita que no se sujeta a las leyes causa perjuicio en forma directa e inmediata a los destinatarios, así lo ha establecido el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito por medio del siguiente criterio <<Las ordenes expedidas por las autoridades

<sup>142</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época, Año IX, No. 96. noviembre de 1987, a rubro: “NOTIFICACION.- SU CONCEPTO.”, Pág. 532.

<sup>143</sup> Artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

<sup>144</sup> Revista del Tribunal Fiscal Federal, Tercera Época, Año I, No. 7. julio de 1988, a rubro: “NOTIFICACIONES.- HASTA EN TANTO NO SE PRACTIQUEN, LA RESOLUCIÓN QUE SE PRETENDA COMUNICAR NO SURTIRA EFECTOS.”, Pág. 532.



administrativas para practicar visitas domiciliarias, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sin sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, causan perjuicio directo e inmediato al gobernado en su persona, familia, papeles o posesiones, en franca violación al artículo 16 constitucional, por lo que las actas que de ellas deriven se encuentran viciadas de origen; sostener lo contrario, aduciendo que solamente se causarán dichos perjuicios hasta que el procedimiento se tramite y se dicte la resolución correspondiente, sería tanto como derogar el precepto constitucional en comento y permitir a las autoridades administrativas realizar dichas visitas en forma indiscriminada, sin posibilidad alguna de sujetarlas a control constitucional.>><sup>145</sup>

Como se puede apreciar, la orden de visita puede deparar perjuicios al contribuyente, más si ésta no se encuentra ajustada conforme a Derecho, por ello la necesidad de que la misma le sea entregada al contribuyente o a su representante legal, porque con ello legalmente se le esta notificando el acto de molestia, lo que permitirá que surta sus efectos. Esto de conformidad con el artículo 135 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación:

---

<sup>145</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, enero de 1998, Tesis: XIX.2o.15 A, rubro: “ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. CAUSAN PERJUICIOS EN FORMA DIRECTA E INMEDIATA A SUS DESTINATARIOS.”, Pág. 1134.



“**Artículo 135.** Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique....

...

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.”<sup>146</sup>

Se pudiera llegar a pensar que el acto se notificó con la entrega de la orden, sin embargo, se trata de dos supuestos jurídicos totalmente diferentes, es más, se afirma que puede haber entrega sin notificación, pero no puede haber notificación sin entrega, puesto que la notificación implica dar a conocer el contenido de un acto, mientras que la entrega consiste en poner en manos o en poder de otros algo o alguien, pero este último suceso no implica de modo alguno la existencia de la notificación.

En consecuencia, basados en las consideraciones anteriores, el artículo 49 en su fracción II del Código Tributario Federal provoca una enorme inseguridad jurídica a los contribuyentes, a la par que es una circunstancia que reviste serias dudas en cuanto a su constitucionalidad, máxime cuando encierra la posibilidad de hacer la entrega de la orden de visita al *encargado* o a *quien e encuentre al frente del lugar visitado*, pues con ello no se logra satisfacer el requisito del antepenúltimo párrafo del artículo 42 y del surtimiento de efectos referido en el segundo párrafo del

<sup>146</sup> Artículo 135, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación.



---

artículo 135 del Código Tributario Federal, ya que en los términos de la disposición que nos ocupa –artículo 49, fracción II del código citado–, cuando la orden de visita se entrega a un tercero, aunque tenga una relación presumible con el contribuyente, no es posible determinar en qué fecha surtió efectos la notificación de la orden de inspección, cuando es evidente que no se ha practicado legalmente la respectiva notificación necesaria para tener *jurídicamente* por iniciadas las facultades de comprobación.

Por lo que válidamente se puede considerar que es ilegal lo actuado por las autoridades fiscales, al practicar la visita sin que hubiere surtido efectos legales en forma la orden de visita, porque en los instantes en que se está desarrollando el acto de inspección al contribuyente no se le ha notificado la misma, notificación que es exigida por la ley para su eficacia jurídica, en términos del multicitado antepenúltimo párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas, si para la notificación al contribuyente del primer acto en la visita domiciliaria basta la simple entrega de la orden de visita a una persona distinta a él o de su representante legal, puede decirse que lo señalado por el artículo 49, fracción II del Código Tributario Federal, en cuanto a permitir dicha entrega y la ejecución de la orden de visita con el encargado o con quien se encuentre al frente del lugar visitado, provoca la gestión de negocios expresamente prohibida por el artículo 19 del multiseñalado código.



Como es de observarse, existen serios cuestionamientos con bases sólidas, naturalmente desde el punto de vista jurídico, que hacen indicar que aquella posibilidad, consistente en que la orden de visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales pueda ser entregada a un encargado o una persona que se encuentre al frente del lugar visitado, sin necesidad de intentar notificar al contribuyente, es una cuestión que conlleva el riesgo de que no se entere de la existencia de dicha visita hasta en tanto se les notifique la resolución que derive de ella, y es aquí en donde se refiere a esta circunstancia como violatoria de las comentadas garantías de seguridad jurídica.



### **3.2.4. LA PRINCIPAL PROBLEMÁTICA PRESENTADA CUANDO LA ORDEN DE VISITA ES ENTREGADA Y EJECUTADA CON PERSONA DISTINTA AL CONTRIBUYENTE O UN REPRESENTANTE LEGAL**

Antes de entrar al estudio del aspecto material de la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, y dadas las implicaciones jurídicas que de ésta se derivan, conviene comentar un aspecto trascendental que se presenta en el límite entre lo formal y lo material de la visita en cuestión, y es que, habida cuenta que la orden se puede “notificar” a un tercero, esto es, diferente del contribuyente y de su representante legal, tercero denominado en el Código Fiscal de la Federación como “*encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado*”, la visita se puede practicarse con aquél.

En efecto, lo verdaderamente lamentable, entre otras cuestiones más, es que el artículo 49, fracción II del Código Fiscal de la Federación, autoriza que todo el desarrollo de la visita domiciliaria se pueda llevar a cabo directamente con una persona que, jurídicamente, carece de las facultades de representación admitidas por el Derecho positivo mexicano para que los efectos jurídicos de sus actos incidan negativamente en la esfera jurídica de un sujeto distinto, más cuando no se plantea la posibilidad de intentar citarse al sujeto al que verdaderamente se le pretende afectar su esfera jurídica, o sea, al propio contribuyente.



Resulta evidente que sí el legislador se refiere al *encargado* o *persona que se encuentre al frente del lugar visitado*, necesariamente implica que estos carecen de cualquier título legal que los haga constituirse como representantes legales del contribuyente, pues de lo contrario la distinción habría sido inútil. En esta línea de ideas, como estas personas, carecen de representación del contribuyente, su actuar no debería incidir en la esfera jurídica del mismo, como actualmente ocurre, cosa distinta acontece con la figura de la representación, donde jurídicamente es permisible que un sujeto distinto de aquel a quien se va a afectar su esfera jurídica, pueda actuar a nombre de éste y con ello repercutir sobre sus bienes jurídicamente tutelados, luego entonces, personas distintas a este último no se ubican en este supuesto y el permitir actuaciones con los mismos resulta contrario a Derecho.

Por lo expuesto con anterioridad, se opina que el artículo 49, fracción II del Código Tributario Federal es por demás inconstitucional en el sentido que la visita en materia de comprobantes fiscales se pueda llevar a cabo directamente con el *encargado* o aquella *persona que se encuentre al frente del lugar visitado*, habida cuenta que se estima que las dos anteriores figuras no tienen reconocimiento y/o validez dentro del concepto de la representación legal, por lo que ninguna ley puede atribuirles una aptitud de generar las consecuencias de que por su conducto se pueda entender un acto de molestia dirigido a la esfera jurídica de otro gobernado.



Pero donde se ve más clara la inconstitucionalidad del precepto en comento, es cuando este tipo de acto de inspección se puede entender directamente con aquel que *se encuentre al frente del lugar visitado*. Justamente, esta expresión alude a la idea de una persona indeterminada, es decir, la que fuere, y con ella se puede efectuar la visita, atentos a esto, la visita resultaría legalmente válida si se desarrolla con el personal de intendencia, personal de vigilancia, un empacador, un repartidor, un recepcionista, etcétera, siempre que en el momento en que se apersonen los inspectores esté colocado en el aparador del establecimiento, quienes evidentemente no están capacitados, ni familiarizado para dar la información requerida por los visitantes, mucho menos para representar los intereses del *contribuyente*, y dicha circunstancia atenta con lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, el hecho que este tipo de visita sea atendida directamente por una persona diferente al contribuyente o a un representante legal sin mediar citatorio previo que los haga requerir acto de presencia en caso de ausencia de estos en el lugar visitado, ha suscitado una serie de discusiones entre un sector importante de la doctrina contemporánea<sup>147</sup>, en el entendido que con ello se da una

---

 <sup>147</sup> Catedráticos como Emilio Margáin Manautor, Mayolo G. Sánchez Hernández, Alejandro Saldaña Magallanes, han coincidido en calificar a este tipo de facultades de fiscalización, como desafortunadas en el entendido que por las reglas particulares que se han implementado para desarrollar la misma, se atentan con los principios básicos y elementales de nuestro Derecho, incluso el primero de los citados catedráticos, ha destacado que esta facultad da lugar a violaciones legales por el personal comisionado para efectuarla, e incluso es una labor que no produce buenos frutos para el fisco mexicano.



---

flagrante violación a las garantías de seguridad jurídica y de audiencia, ya que al vulnerarse dichas garantías se le ha dejado al contribuyente en estado de inseguridad, incertidumbre e indefensión jurídica.

Lo expuesto, es insoslayable toda vez que resulta inminente la posibilidad que la visita domiciliaria se entienda directamente con persona diversa al contribuyente o a un representante legal, tan es así que dicha circunstancia esta prevista en el artículo 49, fracción II del Código Fiscal de la Federación, pero tal suceso, a la postre, conlleva el riesgo de que los mismos nunca se enteren del acto de molestia hasta en tanto se les notifique la resolución administrativa, En este supuesto habrá de cuestionarse ¿en qué tiempo se notificó la orden? y por tanto ¿en que tiempo surtió sus efectos?, si basta recordar que de acuerdo con lo expresado en el apartado anterior, en tanto que el contribuyente o el representante legal no manifiesten tener conocimiento del acto, no están legalmente notificados y por ello no surte efecto jurídico alguno.

Sin embargo, para muchos Tribunales Colegiados de Circuito, el hecho que la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, se pueda entender con un tercero, sea este el encargado ó cualquier persona que se encuentra al frente del lugar visitado, no está vulnerado en sentido alguno las mencionadas garantías, más la de audiencia en favor del contribuyente, en el entendido que



mediante dicho personal se le esta dando a conocer el acto de molestia, y con esto no se le deja en estado de indefensión, ni inseguridad jurídica.<sup>148</sup>

No obstante, se estima que lo anterior no es suficiente para respetar plenamente la garantía de audiencia, más aquella calificada de *previa*, que si bien es cierto estos terceros en su momento le pudieran dar a conocer al contribuyente el acto correspondiente, consistente en entregarle posteriormente a que se haya realizado la visita domiciliaria la orden de la cual derivó ésta y el acta circunstanciada levantada como parte de la misma, igual de cierto es que también existe la posibilidad de que esta tercera persona nunca le informe ó entregue tales documentales, por lo que siempre estará latente el mencionado riesgo de seguirse permitiendo el desarrollo de la visita con dichos terceros.

En la vida practica esta circunstancia constituye, además, una serie de inconvenientes reales. Definitivamente desde sus orígenes esta facultad de comprobación fiscal, al adoptar una serie de situaciones “*sui géneris*” basadas en el factor “sorpresa”, ha provocado un desapego a los lineamientos jurídicamente más aceptados, más cuando este tipo de visitas pueden llevarse a cabo sin la presencia

---

 <sup>148</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XVII, marzo de 2003, Tesis VI.1o.A.60 A, Pág. 1778, a rubro: “VISITAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PERMITE SE ENTIENDAN CON UN TERCERO SIN PREVIO CITATORIO. NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.”.



del contribuyente o un representante legal y entenderse directamente con una de las personas denominadas *encargadas* o bien con *aquellas que se encuentren al frente del lugar visitado*, circunstancia ésta que ha originado el surgimiento de problemas muy característicos de este tipo de visitas domiciliarias. Por lo que sin el ánimo de sacar conjeturas infundadas y advirtiendo desde este momento que son dificultades que no la presentan todos los contribuyentes, pero que suelen ser muy comunes en otros, se expondrá lo siguiente:

De conformidad con los artículos 22 y 23 de la Ley Federal del Trabajo, una persona menor de dieciocho años pero mayor de catorce –este último caso bajo algunas condiciones– puede prestar un servicio personal subordinado, empleándose en la mayoría de las veces en negociaciones que requieren de los servicios de personas que a su consideración llenan los estándares mínimos requeridos para el ejercicio del servicio, en esta medida, muchos de los establecimientos comerciales contratan a este tipo de personas por el dinamismo que representa aparentemente el factor edad, aunado a ciertas cuestiones muy ligadas a la misma apariencia, rendimiento, docilidad, etcétera, por lo que no es extraño que muchos establecimientos sean directamente atendidos por menores de edad, lo que produce que eventualmente en uno de estos lugares reservados a llevarse a cabo una visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales pueda ser iniciada, desarrollada y concluida con un menor de edad y se deja de tomar en consideración que si una visita de inspección es llevada a cabo con un menor de



---

edad que, conforme a Derecho carece de capacidad legal y, por tanto, no puede actuar válidamente por sí solo, los actos de naturaleza jurídica en los que intervienen adolecen del vicio de nulidad.

Pero dejando de lado esta circunstancia, es innegable que no se debe perder de vista otra realidad, consistente en que muchos establecimientos son atendidos por persona que cuentan con una frágil educación, que evidentemente no significa falta de conocimientos u capacidad, pero ciertamente al no estar familiarizados con este tipo de actuaciones, reflejan en ellos inseguridad, angustia, duda, nerviosismo, perplejidad que los hacen víctimas de caer en contradicciones ante los incesantes requerimientos de los visitantes, y al percibir estos últimos asomo de tales conductas, los hacen presas de influir en los resultados de la visita, evidenciando circunstancias totalmente diferente a la que verdaderamente prevalece en dicho lugar.

En relación con los empleados, se ha llegado a conocer de casos en los cuales recientemente que son contratados y puestos a disposición para atender el negocio, corren con la suerte de llevar a cabo una inspección de la naturaleza en comento, y carentes de la experiencia en estos menesteres fiscales y de la situación que esporádicamente conocen del negocio cometen grandes desaciertos que traen consecuencias jurídicas serias para el contribuyentes. Por citar un ejemplo palpable se reseña la siguiente experiencia:



*En alguna ocasión a un contribuyente al cual se le habían terminado las facturas impresas, solicitó a su impresor tradicional (evidentemente autorizado por el Servicio de Administración Tributaria) que le reimprimiera un tanto más, llegada la ocasión de que estuvieran listas, el impresor se comunicó con el contribuyente a fin de que este último pasara a recogerlas, el contribuyente carente de personal, y ante la necesidad de contar con los mismos, solicitó a su empleada de nuevo ingreso que estuviera al frente del local, hasta en tanto regresara de atender un asunto, confiado en esto, se dirigió personalmente a la imprenta a recoger y pagar los nuevos comprobantes con efectos fiscales, minutos más tarde de su salida, arribaron los visitadores para verificar que en dicho comercio se expedieran y entregaran los mencionados comprobantes, lógicamente la visita de inspección fue atendida con la empleada principiante la cual cometió el desliz de mostrarle las notas de remisión que el contribuyente estaba otorgando hasta en tanto eran impresas las nuevas facturas, dichas notas iban a ser sustituidas al tiempo en que se contarán con los comprobantes, situación que de antemano se les daba a conocer a los clientes muchos de los cuales estaban de acuerdo y otros tantos se mostraban indiferente, pero esta circunstancia no fue manifestada por la empleada a los visitadores, por lo que estos asentaron en el acta respectiva que el contribuyente no expedía los comprobantes con requisitos fiscales, y con ello se sancionó con una multa de \$11,000 (once mil pesos).*

Otro caso que hace patente la necesidad de que la visita se entienda directamente con el contribuyente o con un representante legal es el siguiente:

*Resulta ser que en una sucursal de una persona jurídica colectiva dedicada a la comercialización de productos de los llamados consumibles para computadoras fue objeto de una visita domiciliaria para verificar que en dicha sucursal se emitieran y entregaran los comprobantes con los requisitos fiscales, para ello entendieron la diligencia con la encargada del lugar en turno, puesto que no se encontraba el representante legal, solicitándole la exhibición de los comprobante del día 12 (doce) de febrero al día 12 (doce) de marzo del año 2008, la encargada con sumo nerviosismo –por ser la primera vez que atendía una inspección de esa naturaleza y por tratarse de representantes de Hacienda– le entregó la documentación requerida, no obstante los visitadores al notar el estado que exhibía la*



*encargada y quizás porque no encontraron ningún tipo de anomalías, le requirieron nuevamente la exhibición de los comprobantes pero ahora de un mes atrás, esto es, del día 12 de febrero al día 12 de enero, sin embargo la encargada les mostró del día 15 de enero al 12 de febrero del año requerido, lo anterior porque no encontró las tres copias de facturas restantes, circunstancias que tomaron en cuenta los visitadores para suscribir en el acta que la persona jurídico colectiva no expedía los comprobantes fiscales, haciéndose acreedora a una multa de \$11,800.00 (once mil ochocientos pesos) misma que pago, pero lejos de esto, la razón por el cual faltaban las tres copias de las facturas, fue porque en una ocasión en el departamento de contabilidad misma que se encuentra en la matriz y en un lugar diverso a la sucursal se presentó un acontecimiento que tenía que ver con una inconformidad de algunos clientes y para ser esclarecido hubo la necesidad de cotejar las copias de las facturas extraídas de la sucursal con aquellas que mostraban dichos clientes, hecho por el cual el representante legal de la empresa las extrajo semanas atrás del local, circunstancias que hizo de conocimiento a una de las encargadas que en ese tiempo estaba en el turno de la mañana mismas que omitió comentárselo a la encargada que atendió formalmente la inspección la cual para ese entonces contaba con el turno matutino cuyo dentro horario se llevó a cabo la inspección.*

Ahora bien, fuera de los casos ya planteados, muchos negocios presentan una característica muy peculiar, consistente en que un número significativo de ellos son de índole familiar, y las visitas de esta naturaleza efectuadas con familiares del contribuyente devienen contrarias a Derecho, la razón estriba porque dicho familiar no guarda una relación laboral, contractual, mucho menos mercantil con la negociación y no obstante a ello, se han conocido de un sinnúmero de visitas domiciliarias las cuales son atendidos con aquellos.<sup>149</sup>

---

<sup>149</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, julio de 2000, Tesis: VI.A.72A. cuyo rubro: “VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES ILEGAL LA QUE SE ENTIENDE CON UN FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE VISITADO.”, Pág. 841.



Como es de observarse se han expuesto algunas circunstancias presentadas en la practica que hacen evidente la necesidad de que las ordenes de visita se entreguen y la visita se desarrolle con el contribuyente o con el representante legal del mismo, en el entendido que ellos puedan hacer valer a los visitadores las explicaciones que sean necesarias en relación con el cumplimiento de la obligación de expedir los comprobantes fiscales.



### 3.3. LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES

El artículo 49, fracción III del Código Fiscal de la Federación refiere: “*Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia*”, por tanto una vez entregada la orden de visita, el acto inmediato posterior es aquel consiste en que los visitantes procedan a identificarse ante la persona con quien estén entendiendo la diligencia. Esto es, la identificación tiene como propósito dar a conocer al contribuyente cuestiones relacionadas con la *personalidad, representación y competencia atribucional* de quienes intervienen en la visita, por lo que mediante la identificación del visitador, se conocen sus características personales “*personalidad*”, y si representa los intereses de la respectiva Administración Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria.

Por estos motivos, la identificación de los visitantes, si bien es un aspecto formal de la visita, cumple la función de proteger la seguridad jurídica de los gobernados.

La identificación de los visitantes implica precisar cuál es el documento idóneo para identificarse, mismo que es la credencial oficial que al efecto se les expide<sup>150</sup>, la cual deberá contener los siguientes requisitos:

---

<sup>150</sup> El Artículo 9o del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, dispone: “Los Administradores Generales, además de las facultades que les confiere este Reglamento, tendrán las siguientes. VII. Expedir las constancias de identificación del personal a su cargo, a fin de habilitarlos para la práctica de actos relacionados con el ejercicio de sus facultades y autorizar la emisión de gafetes de identificación.



- Fotografía.
- Nombre y firma del visitador.
- Número de credencial.
- Cargo desempeñado, numero de registro.
- Adscripción.

Así como:

- Fecha de expedición de la credencial.
- Nombre, firma y cargo de quien las expidió.
- El órgano al que se pertenece.

Pero además aquellos que forman parte de todo documento oficial, como los signos, marcas, logotipos y/o candado de seguridad que al efecto emplee el Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior ha sido reconocido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 6/89, al expresar: <<Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la



fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.>><sup>151</sup>

Es de destacarse que la credencial debe ser portada por los visitantes pertenecientes a la Administración Local de Auditoría Fiscal que emite la orden de visita respectiva, pues con ello se acredita que el visitante es miembro integrante de ella en calidad de inspector; también debe indicarse la fecha de expedición del documento identificatorio y cuándo expira el mismo, para acreditar que se encuentra vigente al tiempo de la realización de la visita; así como indicar quien la expidió, para demostrar que fue el servidor público competente para ello, por lo que la credencial deberá contener de igual manera el nombre, firma, cargo del servidor público y el fundamento legal que lo autoriza.



<sup>151</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época. Tomo VI, julio-diciembre de 1990. Pleno y Salas. Primera Parte. Pág. 135, así como en el número 35 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. noviembre de 1990. Pág. 72, cuyo rubro es: “VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.”.



La identificación conlleva el hecho de mostrar plenamente al visitado la credencial con los requisitos antes expresados a fin de que personalmente constate la veracidad de los mismos, de lo contrario validamente puede oponerse a que los visitantes irruman en el establecimiento visitado.

Todo lo expuesto se hará constar pormenorizadamente en el acta de la visita, conforme se establece en el artículo 49, fracción IV del Código Fiscal de la Federación. De esta constancia de hechos dependerá que, en su oportunidad, la Administración Local de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria acredite el cumplimiento de esta exigencia.



### 3.4. LA DESIGNACIÓN DE LOS TESTIGOS

Por lo que se ha visto, atendiendo a la dinámica de la visita domiciliaría en materia de comprobantes fiscales, a la entrega de la orden debe suceder inmediatamente después la identificación de los visitantes, acto seguido y por un principio lógico, la designación de aquellas personas que fungirán como testigos de asistencia, todo esto, evidentemente realizado ante la misma persona con la que se haya iniciado el acto de inspección, según lo previsto por la segunda mitad del artículo 49, fracción III del Código Tributario Federal, que establece que los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe a dos testigos, y si éstos no son designados, o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes tendrán la potestad legal para designarlos, haciendo constar esta situación en el acta que al efecto se levante, sin que esta circunstancia pueda invalidar los resultados de la inspección.

Por la importancia de este requisito, conviene exponer paso a paso cómo se debe dar el debido cumplimiento al mismo y señalar, además, como parte integrante del desarrollo de este punto, la forma en la cual desafortunadamente esta exigencia esencial se ve vulnerada frecuentemente por algunos visitantes, al llevar a cabo este tipo de actos de inspección.



### 3.4.1. EL MOMENTO OPORTUNO PARA EFECTUAR LA DESIGNACIÓN DE LOS TESTIGOS Y SU DESAHOGO

Como se ha comentado, el artículo 49, fracción III del Código Fiscal de la Federación es puntual al expresar el momento para requerir al visitado la designación de los testigos. En efecto el dispositivo normativo de mérito dispone:

“**Artículo 49.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

**III.** Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.”<sup>152</sup>

De lo transcrito se desprende que una vez identificados los visitadores a plenitud, previamente de haberse realizado la entrega de la respectiva orden de visita, el siguiente acto será el requerimiento para que el visitado designe a los dos testigos de asistencia. De igual forma se observa que corresponde en primer lugar, como un derecho de prelación, el que el visitado sea quien los designe y salvo que se configure alguna de las dos excepciones, como el hecho de no querer ejercer esa prerrogativa, manifestando expresamente tal renuncia; o aun y cuando éste haya ejercido ese derecho, si aquellos nombrados no acepta servir como testigos,

 <sup>152</sup> El Artículo 49, fracción III del Código Fiscal de la Federación.



configurándose de esta forma el segundo supuesto de excepción, dará lugar a que los visitantes estén legalmente facultados en proceder a nombrar a los dos testigos de asistencia. En ambos supuestos, los visitantes tienen la obligación de detallar en el acta, cuál de estas hipótesis se configuró, para así justificar su proceder.<sup>153</sup>

Pero sea cual fuere el caso, siempre en este tipo de visitas domiciliarias se deberá designar a los dos testigos no resultando válido ningún tipo de justificación para no hacerlo, habida cuenta que por mandato Constitucional, atentos a la observancia de esta garantía de seguridad jurídica, se exige su cabal cumplimiento.<sup>154</sup> Tal suceso sólo puede ser satisfecho por medio de suscribir en el acta dicha circunstancia, máxime que no es ocioso preservar la evidencia de cómo y quién hizo la designación de los testigos delineando para ello la imagen de una circunstanciación pormenorizada.

Independientemente de lo anterior, salta a la vista el siguiente cuestionamiento ¿Quiénes pueden fungir como testigos de asistencia?. A este respecto poco se ha señalado, ya que algunos criterios jurisprudenciales sólo

---

<sup>153</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Época, Año III, No. 26, septiembre de 2000 a rubro: “TESTIGOS CONDICIONES PARA QUE PUEDAN SER DESIGNADOS TESTIGOS.”, Pág. 331.

<sup>154</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, XXVII, Tesis: VI.3o.A.307 A, Novena Época, marzo de 2008, cuyo rubro es “VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. LA NEGATIVA DEL CONTRIBUYENTE DE DESIGNAR DOS TESTIGOS PARA LA PRÁCTICA DE LA DILIGENCIA, NO EXIME A LA AUTORIDAD DE NOMBRARLOS.”, Pág. 1841.



refieren a la necesidad consistente en que para poder ser testigos de tal naturaleza, basta estar presente en tiempo y lugar para constatar los acontecimientos acaecidos durante el desarrollo material del acto de inspección, y que haya por parte de éstos el pleno cercioramiento de la inscripción de tales hecho por parte de los visitantes al momento de circunstanciar el acta que al efecto se levante.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, así como el Código Federal de Procedimientos Civiles, ordenamiento supletorio de la materia tributaria, son omisos en señalar los requisitos que debe reunir una persona para ser nombrada como testigo. Este último ordenamiento sólo se refiere a los testigos para los casos en que se utiliza la testimonial como un medio probatorio, y para ello establece que todas las personas pueden tener la calidad de testigo<sup>155</sup>, previéndose que el tribunal al apreciar la prueba considerara si por su edad el testigo tiene el criterio necesario para juzgar el acto.

En este orden de ideas, conviene tener presente que para poder ser testigos de asistencia en materia tributaria, se debe cumplir con las condiciones inherentes a la persona como: estar en ejercicio de la capacidad de actuación, contar con pleno discernimiento; y tener la capacidad de entendimiento del acto de

<sup>155</sup> Los Artículos 79 y 165 del Código Federal de Procedimientos Civiles establecen respectivamente: “Para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.”; “Todos los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar, están obligados a declarar como testigos.”.



---

inspección a efectuarse. Asimismo satisfacer las condiciones de tiempo, modo y lugar como el hecho de encontrarse presente desde el momento en que el visitador requirió al inspeccionado para que este último designe a los testigos del acto, y por un principio lógico, deben estar en el lugar en el cual se llevará a cabo la visita.

Atentos a lo previamente expresado, los visitadores, al momento de realizar la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, deben constatar la idoneidad de los testigos, esto es, solicitar una identificación oficial, este hecho representa una parte importante de la presente diligencia, pues del acreditamiento de su personalidad podrá conocerse la plena capacidad para actuar como tales, y por ser la figura jurídica de los testigos una formalidad que reviste el acto jurídico elevado a solemnidad, se requiere de una plena capacidad para realizar actos jurídicos, por lo que será necesario que se acredite que no existe ninguna restricción en la personalidad jurídica de quienes aceptan el cargo.

En el mismo sentido los visitadores deben asegurarse que aquellos que funjan como testigos se encuentren libres de cualquier sustancia que pueda provocar una disminución de su discernimiento intelectual, ya que este último resulta necesario para comprender plenamente el acto de inspección.



Los visitadores asentaran como parte integrante del desahogo de esta diligencia, en el acta circunstanciada que al efecto se suscriba, los datos de los testigos que se desprendan de aquellos documentos con los cuales acreditaron su personalidad, por lo que una vez asentados dichos datos se procede a la devolución de tales documentos, solicitando su permanencia hasta concluya la visita dado que se requiere de sus firmas en el momento del cierre del acta correspondiente como prueba de que estuvieron presentes durante todo el desarrollo de la visita domiciliaria.



---

### **3.4.2. EL PAPEL QUE DESEMPEÑAN LOS TESTIGOS EN LA VISITA**

Existe por parte de las autoridades administrativas, incluidas naturalmente las de carácter tributario, una apreciación singular en cuanto a la labor de los testigos para la práctica de los cateos y en general para las visitas domiciliarias, consistente en que como ni la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni el propio Código Fiscal de la Federación refieren una tarea especial de estos, contraria a la descrita en un procedimiento judicial, en donde en este último caso se considera a la testimonial como uno de los medios de prueba más para conocer y allegarse a la verdad de lo acontecido en el acto sobre el cual intervienen.

En efecto, es innegable que tal y como se encuentra regulada la figura de los testigos de asistencia en los dispositivos de mérito se advierte que su designación constituye una formalidad más del acto, esto es, su presencia resulta necesaria para la validez de la visita domiciliaria.

Por otra parte, se ha destacado por medio de criterios jurisprudenciales que los testigos dan fe que ante su presencia los visitantes consignan en el acta los hechos, acontecimientos, circunstancias, eventos u sucesos acaecidos durante el desarrollo de la visita domiciliaria y que además les constan tales aspectos, al encontrarse en el lugar al momento en que los mismos ocurrieron, por ello en



esencia ratifican lo expresado en el acta al momento de estampar su firma hasta el final de la redacción de la misma.<sup>156</sup>

Sin embargo, se opina que la fe que los testigos proporcionan del acto no representa necesariamente la verdad de los hechos consignados en el acta, sino, en todo caso, la verdad de la actividad desplegada por los visitadores, percibida por aquellos a través de sus sentidos, esto es, los testigos de la visita sólo pueden dar fe de que ante ellos se hicieron y asentaron por escrito manifestaciones del caso, pero de ningún modo pueden dar fe de la verdad de lo que en ella se consigne, su función se limita a certificar la suscripción del acta, reconociendo, hasta donde le es dable, la regularidad del procedimiento de inspección, y asegurando la validez formal del documento en que se inscribe la diligencia. Ello siempre que la presencia de los testigos se haya mantenido desde el inicio y de manera constante hasta la terminación de la visita.

Lo anterior se afirma al tener presente que los testigos carecen de la posibilidad de intervenir en la suscripción del acta, pues basta recordar que a los visitadores les interesa su presencia con la intención que al momento de levantar el acta firmen la misma y no obstante que los testigos pueden llegar a negarse a ello, al

---

 <sup>156</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Tomo VIII, julio de 1991, Octava Época, Tesis: VI. 3o.160, a rubro: “VISITA DOMICILIARIA. FUNCIÓN DE LOS TESTIGOS DE ASISTENCIA DESIGNADOS.”, Pág. 234.



---

evidenciar que lo redactado en el acta es diverso a lo que realmente aconteció, la ley le da pleno valor probatorio y con ello no hay afectación alguna a su validez.

Y es en este punto donde se cuestiona la función real de los testigos, puesto que por los razonamientos expuestos, no se puede advertir ninguna, al menos no en el desarrollo de la visita domiciliaria, no obstante, no se puede perder de vista que ocasionalmente los testigos de asistencia pueden ser utilizados como una prueba testimonial cuando se decida impugnar este acto de molestia, pero para ello se hace necesario estar en una contienda judicial, que como se mencionó solamente es en esa instancia donde se reconoce su importancia como un medio de prueba más para allegarse a la verdad de lo acontecido en el acto sobre el cual intervinieron.

Por todo lo expresado, es claro que existe una desestimación a la función de los testigo en el desarrollo de una visita domiciliaría y aquella en materia de comprobantes fiscales no es la excepción, al no darle la importancia real que tiene esta figura como una garantía de seguridad jurídica, y basta tener presente que en el apartado respectivo en el acta que se suscribe, con que obre las dos firmas de los presuntos testigos y los nombres de éstos en el mejor de los casos, se dice que se satisfizo plenamente tal exigencia, no importando nada más, y en el peor de los escenarios tan poco pasa nada si el acta carece de la firma de los testigos al fin y al cabo para efectos legales la ausencia de estas no resta validez alguna.



---

### **3.4.3. LA PROBLEMÁTICA QUE SE PRESENTA CON LOS TESTIGOS**

En cuanto a la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, tratándose en lo concerniente a los testigos de asistencia, presenta una serie de usuales inconvenientes traducidos éstos en dificultades que los visitadores deben sortear y resolver con la intención de que los mismos no constituyan un impedimento para poder realizar su encomienda, no obstante, aunque esto implique transgredir dicha garantía de seguridad jurídica.

Como parte de dicha problemática en algunas ocasiones esta diligencia es efectuada hasta el final del acto de inspección, es decir, algunos visitadores intentan desesperadamente conseguir a las dos personas que firmen el acta hasta el último momento, o de no ser así, conforme se presente la posibilidad para satisfacer dicho requisito. Esta circunstancia se muestra principalmente cuando en el lugar en el cual se esta desahogando la visita es atendido por una sola persona, esto es, no hay otras más que acompañen al visitado para que en un determinado momento puedan fungir como testigos, aunado al hecho a que el inspector acude solo a la diligencia, por lo que ante tal panorama los visitadores al advertir este tipo de inconveniente optan por desarrollar la visita dejando en blanco el espacio destinado para hacer constar dicha actuación, hasta en tanto concurren personas al establecimiento para que tentativamente se les solicite servir como testigos del acto, así se espera la



---

conurrencia de algún cliente o de cualquier otra persona y pedir que proporcionen sus nombres e identificación así como posteriormente sus firmas para concluir con la diligencia, aduciendo para el confort de éstos que se trata simplemente de una formalidad que no representa mayores inconveniente para los inspeccionados, evidentemente con tal proceder se contraviene con esta garantía, en atención a lo que se ha expresado, en cuanto a la temprana necesidad de satisfacerse esta actuación a la iniciación de la visita.

Lo expresado en líneas que anteceden lleva a destacar que cuando se suscita la espera de los clientes u otras personas para que funjan como testigos, muchos de estos presentan cierta renuencia en servir como tales, sea porque no desean perder tiempo en estos menesteres, por la predisposición hacia el personal del Servicio de Administración Tributaria; o sencillamente por la presunta hostilidad que en un momento dado pudiera representar ser participe de las actuaciones tendientes a infraccionar al visitado con el cual se guarda una relación de consumo, de amistad o venta, razón por la cual no desean verse inmiscuidos en la diligencia.

Ahora bien, ante el temor latente de estas probabilidades, otros tantos visitantes se hacen acompañar de personas que lógicamente no se van a mostrar como personas que guardan una relación con los mismos, y evidentemente que tampoco proporcionen señales sobre las cuales se presuma una presunta



---

correspondencia laboral como parte integrantes del Servicio de Administración Tributaria, es más, intentan tener el menor contacto con éstos, y al momento en que son requeridos fungen como testigos de asistencia.

Y en tanto no se adviertan o se demuestre que forman parte de la plantilla laboral de la Administración Local de Auditoría Fiscal respectiva, no hay inconveniente para que puedan servir como tales, en el entendido que hasta en tanto el visitado nombre y designe a sus testigos éstos no intervendrán, toda vez que de darse el caso en el cual no hay de otra, es decir, no concurra personas para fungir como testigos, y con el ánimo del visitado para desprenderse de tan agobiante y angustioso asecho no reparan en aceptarlos, circunstancia que indudablemente también quebranta con esta solemnidad del procedimiento.

Otra habitual anomalía, viene aparejada con lo que se apuntó en los primeros puntos de este capítulo, en el entendido que muchos de los establecimientos de naturaleza comercial sobre los que recae este tipo de visita domiciliaria son atendidos por personas menores de edad y en el caso de que los visitantes requieran al visitado para que designe y nombre a los testigos de asistencia son, por obvias razones, parte del personal de estos establecimientos, hecho que representa de acuerdo con lo hasta aquí planteado que tienen su personalidad restringida para servir como tales, sin embargo en la mayoría de estos casos son aceptados como testigos y difícilmente se objeta este hecho.



Se podría pensar que esto se evidenciaría en el momento en el cual se solicitara un documento identificador, y se haga constar en el acta dicha circunstancia, pues bien, en algunos de estos casos se proceden a identificar con licencias de manejo, recordando que muchas de éstas son expedidas para personas que todavía no cuentan con la mayoría de edad, no obstante los visitantes al apreciar dicho acontecimiento proceden a tomar los datos de estas licencias, en el entendido que las mismas son expedidas la mayor de las veces a personas con mayoría de edad, y con ello se cumple con el requisito, máxime que en el acta no se sabrá este detalle. Otras veces sencillamente se asienta que no se identifican porque no cuentan en esos momentos con ningún documento.

Otro acontecimiento que suele darse en este tipo de visitas domiciliarias es cuando los testigos son los clientes o proveedores, quienes en ocasiones al aceptar servir como tales y al apreciar el hecho sobre el cual trata la visita, deciden manifestar dejar de serlo, o de no ser así, al considerar el tiempo que durará la diligencia, optan la mayoría de las veces por retirarse del lugar. En estos casos se esperaría que el proceder de los visitantes se efectuara en términos similares a los que se tuvo cuando los testigos fueron nombrados por primera vez, sin embargo, muchos de estos visitantes ante lo adelantado de la visita optan por pedir antes de la retirada del testigo que dejó de serlo que proceda a firmar el acta, o en el caso de no mediar previo aviso, continúan con la visita hasta terminarla, solicitando al visitado para que designe a una persona y proceda a firmar el acta.



Estos son algunos de los problemas que suelen presentarse con los testigos de asistencia en materia de comprobantes fiscales, que como se puede observar refuerza la opinión sobre el papel que tienen estos testigos en la presente visita, como una circunstancia de poca o nula importancia, pero no por ello la misma deja de ser una garantía de seguridad jurídica exigida por ley y por lo tanto de ser observada.



---

## **4.- DESARROLLO DE LA VISITA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS COMPROBANTES FISCALES**

### **4.1. LA INSPECCIÓN MATERIAL DE LA OBLIGACIÓN**

Una vez cumplidos los requisitos para dar inicio a la visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes, da comienzo la labor material de los visitadores, cuya finalidad es la de cerciorarse en la práctica del efectivo cumplimiento de las referidas obligaciones, esto es, que el contribuyente expide el comprobante fiscal por las operaciones que realiza y que tal comprobante reúna las exigencias legales correspondientes.

Como se puede apreciar el fin directo, concreto y único de la visita en materia de expedición de comprobantes fiscales es conocer la verdad objetiva acerca del cumplimiento o incumplimiento de estas obligaciones y sobre esto únicamente debe circunscribirse la actuación de los visitadores, por tanto, la visita no podrá extenderse a aspectos distintos a los mencionados.



Cabe destacar que la tarea de los inspectores no debe ser arbitraria, sino ajustarse al marco jurídico establecido para la práctica de estas visitas, por tal razón los visitadores deben realizar su labor con base en la verdad que logren percibir en el desarrollo de ésta. Para ello deben desechar cualquier presunción o prejuicio sobre el contribuyente visitado, pues su labor se constriñe a poner al tanto al Administrador Local de Auditoría Fiscal de la realidad de los hechos, sin posibilidad de ofrecer por parte de ellos versiones inspiradas en criterios de discrecionalidad, puesto que la objetividad es el ideal razonable y deseable, principalmente cuando este tipo de inspección da la potestad legal de llevarla a cabo con quienes presumiblemente carecen de la más elemental instrucción y bagaje en los menesteres fiscales.



## 4.2. LOS ALCANCES Y LÍMITES INTERPRETATIVOS DADOS AL ACTA CIRCUNSTANCIADA EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES

Parte de la circunstanciación del acta a que están obligados los visitantes a levantar, esto aplicable a las visitas domiciliaria en materia de comprobantes fiscales, es el señalar que el sitio donde se practica la visita es un lugar que se encuentra abierto al público en general, por lo tanto, el acta correspondiente deberá consignarse no sólo este aspecto, sino también la manera como el personal actuante constató tal circunstancia, de lo contrario el acta que al efecto suscriban carecerá de validez.<sup>157</sup> De igual forma y como parte de la circunstanciación del acta, se exige que *se describirán los datos congénitos en la forma en como los visitantes se percataron que el visitado incumple con la obligación fiscal respectiva, así como la manera o forma en como estos se condujeron para poder evidenciar dichas irregularidades.*<sup>158</sup>

---

 <sup>157</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Tomo XXIX, Tesis: 2a./J.35/2009, abril de 2009, Novena Época, a rubro: “ACTA DE VISITA DOMICILIARIA. CUANDO SE VERIFIQUE EL EXACTO CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE CIRCUNSTANCIARSE QUE EL LUGAR VISITADO SE ENCUENTRA ABIERTO AL PÚBLICO EN GENERAL, ASÍ COMO LOS MEDIOS QUE UTILIZÓ EL VISITADOR PARA CONSTATARLO.”, Pág. 599.

 <sup>158</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XXVII, Tesis: XX 1o.P.A.90 A, marzo de 2008, Novena Época, a rubro: “VISITA DOMICILIARIA PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. PARA CONSIDERAR DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADA EL ACTA RELATIVA, NO ES NECESARIO QUE EN ELLA SE PRECISE LA HORA EN QUE SE DETECTÓ LA OMISIÓN DE EMITIR LOS CITADOS COMPROBANTES.”, Pág. 1840.



---

Ahora bien, en cuanto al alcance de la inspección, hay que señalar que conforme al artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación, la labor de los visitadores es exclusivamente verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de expedición de los comprobantes fiscales, por tanto, conforme a una interpretación literal de la expresión “*expedición*”, como acción y efecto de expedir, que a su vez significa despachar o extenderse por escrito con las formalidades acostumbradas<sup>159</sup>, la labor de los visitadores en esencia se debe circunscribir a verificar que en el sitio abierto al público en general se despachan o extienden por escrito los comprobantes fiscales cuyas “formalidades acostumbradas” son las formalidades prescritas por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, aunado a las contempladas en otros dispositivos tributarios como la Resolución Miscelánea Fiscal.

---

<sup>159</sup>  <http://www.rea.com>.



---

## 4.2.1. LA EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS COMPROBANTES FISCALES

De la lectura al artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación, numeral que autoriza la practica de las visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, se plantea básicamente dos supuestos:

1. Inspeccionar la expedición y entrega de los comprobantes fiscales; y/o
2. Que los expedidos reúnan los requisitos fiscales.

Por lo que hace al primero de ellos, se ha sostenido que: <<En el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, así como en el diverso 58, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la obligación a cargo de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan, y aun cuando dichos numerales no precisan literalmente que la expedición se haga al momento mismo de realizar una operación, ello se desprende de una recta interpretación de las citadas normas legales, toda vez que la obligación del contribuyente de expedir comprobantes fiscales nace jurídicamente al momento en que obtiene un ingreso derivado del pago que por adquisición de bienes o uso de servicios realiza un cliente, obligación que también es exigible desde ese momento, pues así lo precisa el primero de los preceptos legales citados, al establecer en su primer párrafo que: “...



las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.", sin que la ley conceda al contribuyente algún término perentorio para cumplir con esta obligación, lo que permite concluir que los comprobantes fiscales no pueden expedirse con posterioridad al momento en que se efectúan las operaciones respectivas.>><sup>160</sup>

El anterior criterio jurisprudencial, no obstante lo discutible que resulta por su rigidez, pone de manifiesto que en esencia el objeto de la visita es constatar si efectivamente en los lugares abiertos al público en general en los cuales se realizan enajenaciones, se prestan servicios o se contrata el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías, se expiden o no los comprobantes con los requisitos fiscales, razón por la cual, el procedimiento establecido en el artículo 49, en relación con el 42, fracción V, ambos del Código Fiscal de la Federación, únicamente otorga facultades a las autoridades para que verifique la **“expedición de dichos comprobantes fiscales”**, y no en manera alguna verifiquen los ya expedidos.

---

 <sup>160</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XIV, Tesis: VI 1o.A.100 A, julio de 2001, Novena Época, a rubro: “COMPROBANTES FISCALES. DEBEN EXPEDIRSE AL MOMENTO MISMO DE OBTENER UN INGRESO DERIVADO DEL PAGO POR ADQUISICIÓN DE BIENES O USO DE SERVICIOS.”, Pág. 1110.



---

Lo expuesto permite entender por qué para la autoridad es importante el factor “*sorpres*a” requerido en este acto de inspección o por que el “*sigilo*” se hace indispensable para su práctica, pues se considera que sólo de esta manera puede verificar realmente el cumplimiento o incumplimiento de esta obligación, pero no por ello se justifica la violación a la seguridad jurídica de los contribuyentes que son afectados con este acto de molestia.

Independientemente a lo antes expresado, no resulta lógico el ahínco que suele tener la Administración Local de Auditoría Fiscal de emitir órdenes tendientes a verificar comprobantes con los requisitos fiscales expedidos en el pasado, esto es, comprobantes emitidos en un tiempo diferente al en que se está desarrollando la vista, puesto que, como se ha podido evidenciar, este acto de inspección no busca comprobar este hecho, sino el investigar que al momento en el que se está realizando una operación comercial en el lugar auditado se está emitiendo conjuntamente dicho comprobante.

Ahora bien, concurrentemente al criterio previamente transcrito se han emitidos otros como el siguiente <<La orden de visita domiciliaria fundada en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de la expedición de comprobantes fiscales, derivadas de los artículos 29 y 29-A del propio Código, 32, fracción III, de la



Ley del Impuesto al Valor Agregado y 86, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lleva implícita la facultad de corroborar si el contribuyente realiza la entrega material de aquéllos, pues de la interpretación armónica y sistemática de estos preceptos se colige que la expedición de los mencionados documentos no es un acto que pueda desligarse de su entrega, ya que incluso dichos dispositivos prevén, que el contribuyente debe guardar una copia para sí.>><sup>161</sup>

Del criterio antes reproducido se puede apreciar una inconsistencia entre lo que sustenta dicha tesis como parte del cumplimiento de esta obligación, en relación con aquello que se desprende de los artículos sobre los cuales se esta realizando la labor interpretativa, es decir, es claro que la visita en materia de comprobantes fiscales tiene como finalidad verificar que el lugar en donde se esta ejecutando la orden se expidan los comprobante respectivos que amparan las operaciones realizadas en dicho lugar.

Sin embargo, en donde no esta lo suficientemente claro, es en la conducta exigida posterior a esta, en otra palabras, a lo concerniente en cuanto a su entrega y sobre la cual supuestamente recae también el acto a constatar, misma que de igual modo sirve en el peor de los escenarios para infraccionar al contribuyente auditado.

---

 <sup>161</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XXIX, Tesis: XVI 2o.A.T.1.A, abril de 2009, Novena Época, a rubro: “VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. LA ORDEN FUNDADA EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LLEVA IMPLÍCITA LA FACULTAD DE CORROBORAR SI EL CONTRIBUYENTE REALIZA LA ENTREGA MATERIAL DE AQUÉLLOS.”, Pág. 198.



---

Por contradictorio que pudiese escucharse, mucho se ha dicho que la entrega se debe realizar en el momento en el que se esta efectuando la operación comercial –primera tesis– incluso con las actuales reformas fiscales así se plantea principalmente tratándose de los comprobantes fiscales impresos con código de barra bidimensional, puesto que el artículo 29-B, fracción I, ultima parte del Código Fiscal de la Federación, expresa que dichos comprobantes deberán expedirse y entregarse al realizar los actos o actividades o en su caso al percibir los ingresos. Por lo que hace a los comprobantes digitales, el artículo 29, fracción V del comentado código prevé que la entrega de estos se hará a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realice la operación.

No obstante a lo antes expuesto, existe una contradicción, puesto que el artículo 29 del multireferido Código Tributario Federal expresa que cuando las **leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por los actos o actividades que realicen, o por los ingresos que se perciban los contribuyentes deberán emitirlos...**, y da la casualidad de que en las leyes que contemplan esta obligación de expedir los comprobantes con los requisitos fiscales, son esencialmente la Ley Impuesto sobre la Renta y la Ley al Valor Agregado, que precisan respectivamente una temporalidad distinta a la ya señalada para que puedan ser entregados dichos comprobantes.



En efecto, por lo que hace a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los apartados relativos a las *Deducciones en General* tratándose de personas jurídico colectivas, y también de las personas físicas, no sujeta dicha entrega de los comprobantes a una inmediatez paralela con la celebración de la operación comercial, es más, solamente se refiere a la necesidad de contar con ellos al momento en el cual deban presentarse la declaración de dicho impuesto, y que tales comprobantes reúnan los requisitos fiscales fijados en ley para poder deducir los gastos consignados en ellos, evidentemente correspondientes al ejercicio fiscal sobre el cual se pretende aplicar dicha deducción, y para demostrar lo expresado respecto a las personas jurídico colectivas, se transcribe el artículo 31, fracciones III y XIX de la Ley del Impuesto sobre la Renta que respectivamente señalan:

“**Artículo 31.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

**III.** Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales...”<sup>162</sup>

...

**XIX.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se

 <sup>162</sup> Artículo 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.”<sup>163</sup>

En atención a las personas físicas, es aplicable lo señalado en el artículo 125, fracción VIII de dicha ley, en la cual se expresa:

“**Artículo 125.** Las deducciones autorizadas en esta Sección, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán reunir los siguientes:

...  
**VIII.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III del artículo 31 de esta Ley, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.”<sup>164</sup>

De esta manera, atendiendo a los artículos ya reproducidos, un comprador, sea en calidad de persona jurídico colectiva o como persona física, se le autoriza recabar el comprobante que le permitirá deducir el gasto consignado en él hasta el momento en que presente su declaración anual, así también al vendedor se le faculta que hasta esa misma fecha pueda entregar materialmente dicho comprobante.

<sup>163</sup> Artículo 31, fracción XIX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<sup>164</sup> Artículo 125, fracción VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



Por lo que respecta a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hay una disposición en similares términos de los previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en la carencia de la obligación de entregar los comprobantes fiscales de manera concurrente a la realización de una operación comercial. Dicha ley marca hasta un plazo de quince días para que el enajenante del bien o el prestador del servicio que se haya contratado entregue o envíe el comentado comprobante a la persona que realizó la contraprestación, así se expresa en su artículo 32, fracción III misma que señala:

“**Artículo 32.** Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

...

**III.-** Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley.”<sup>165</sup>

De lo anterior se advierte que las leyes tributarias específicas prevén una temporalidad distinta a la expresada en el Código Fiscal de la Federación, y no exigen que la entrega del comprobante se deba realizar simultáneamente a la realización de la venta de un bien o la prestación de un servicio, o a más tardar dentro de los días tres siguiente a aquél en que se realice la operación.

 <sup>165</sup> Artículo 32, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



---

Como es de apreciarse, apelando al principio de aplicación estricta de la ley fiscal contenido en el artículo 5o del Código Tributario Federal, conforme al cual las disposiciones que establecen cargas a los particulares y excepciones a las mismas, son de aplicación estricta, al realizar una exégesis integral de lo dispuesto por los artículos 29, 29-A, 42 fracción V y 49 del ordenamiento antes citado, en relación con lo expresado por el 31 fracciones III y XIX; y 125 fracción VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y 32 fracción III de la Ley al Valor Agregado, dicha interpretación resultaría legal, pues las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley al Valor Agregado prevén según su aplicación estricta un plazo para que un contribuyente pueda entregar los comprobantes fiscales por las operaciones que realiza.

Así mismo, cabe señalar que en ocasiones a los establecimientos comerciales sus clientes habituales les solicitan la emisión de un solo comprobante por todas las operaciones realizadas durante un periodo, ya sea de una semana, una quincena o un mes. El cual naturalmente contendrá el desglose por día de las operaciones efectuadas, por lo que en el supuesto en el cual se llegue a practicar una visita en materia de comprobante fiscales, precisamente cuando se este atendiendo a un cliente mismo con el que se haya pactado manejarse de la manera ya descrita, y la visita sea atendida por un empleado al que solamente le consta que a dicho cliente no se le hace la entrega de ningún comprobante, dicha negociación a



los ojos de los visitadores no cumple con esta obligación fiscal, por tanto, estará incurriendo en infracción bajo el argumento que en tal lugar no se entregan los comprobantes fiscales, hecho que naturalmente no evidencia la realidad objetiva, puesto que por cuestiones prácticas, por así convenir a los intereses del cliente, se le estará sancionando a un contribuyente cumplidor de esta obligación.



## 4.2.2. LOS EXPEDIDOS CONTENGAN LOS REQUISITOS FISCALES

Como se advirtió con anterioridad y bajo su respectiva reserva, la comprobación de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales implica que los visitadores pueden verificar que los mismos se emitan con todos y cada uno de los requisitos exigidos por la legislación tributaria aplicable, esto es, la facultad de comprobación expresada en el artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación lleva implícita no solo la potestad para verificar la expedición y entrega de los comprobantes, sino también la de revisar si estos cumplen o no con los requisitos fiscales necesarios para su expedición, puesto que ningún fin práctico tendría esta facultad si la misma no conlleva la de examinar que los expedidos reúnan los requisitos de ley, habida cuenta que los contribuyentes que de acuerdo con las leyes tributarias se encuentren obligados a expedir comprobantes por sus actividades es indispensable que los emitan observando la normatividad que les resulte aplicable.<sup>166</sup>



<sup>166</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XVII, Tesis: VII 2o.A.T.48.A, junio de 2003, Novena Época, a rubro: “VISITAS DOMICILIARIAS. LA FACULTAD DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, LLEVA IMPLÍCITA LA DE REVISAR SI ÉSTOS CUMPLEN CON LOS REQUISITOS FISCALES PARA SU EXPEDICIÓN.”, Pág. 1095.



En base a lo anterior y amparados con la orden de visita respectiva, los visitantes pueden requerir a los visitados, comprobantes cuya emisión se haya realizado en fechas anteriores a aquella sobre la cual están efectuando la inspección, e incluso en horas antes del día en que tiene verificativo la diligencia, puesto que lo que pretenden verificar es que los comprobantes que se emiten en el lugar visitado sean entregados con los requisitos fiscales. Sin embargo, esto resulta discutible puesto que esta facultad de comprobación fiscal tiene como finalidad constatar si positivamente en el lugar sobre el cual se esta llevando a cabo la visita, se expiden o no los comprobantes con los requisitos fiscales en el momento de celebrarse una operación comercial, –aunque y sin reconocer la exigencia de que su entrega debe de efectuarse de manera simultanea a su expedición por las consideraciones expuestas en el apartado anterior–, por lo que aun y bajo la expresión “*que los expedidos reúnan los requisitos fiscales*”, se opina que deviene de ilegal.

En apoyo a lo anteriormente expuesto se reproduce la siguiente fuente jurisprudencial de la Sala Regional Sureste (Oaxaca) del antes llamado Tribunal Fiscal de la Federación en la que se expresa: <<De una interpretación armónica y teleológica de lo dispuesto por los artículos 42, fracción V, y 49 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las visitas de inspección para verificar la expedición de comprobantes fiscales tienen como propósito conocer, en el momento mismo de su realización, el cumplimiento de dicha obligación llevada a cabo en el presente, es



decir, al ejercitar tal facultad, no se desprende conocer la regularidad de los comprobantes previamente expedidos, a diferencia de una visita domiciliar de auditoria cuyo propósito es el de revisar un conjunto de actos realizados, sucesiva o simultáneamente, durante un periodo pasado, sino verificar, en el momento, si los mismos están siendo expedidos regularmente; por tanto, si en el acta de visita no se circunstanza que los hechos u omisiones conocidos por los visitantes hubieren tenido lugar precisamente durante la diligencia, los resultados de la misma no pueden servir de apoyo para la imposición de la sanción.>><sup>167</sup>

Acordes con lo expuesto, se opina que será irregular toda aquella acta que infiera presuntamente el incumplimiento en materia de comprobantes fiscales, cuando no se hayan exhibido comprobantes con los requisitos fiscales, cuya emisión se realizó en fechas anteriores a la cual se está efectuando la diligencia, puesto que parafraseando la jurisprudencia antes reproducida, esta facultad no tiene como finalidad “*verificar la regularidad de los comprobantes previamente expedidos*”, sino todo lo contrario “*conocer, en el momento mismo de su realización, el cumplimiento de dicha obligación llevada a cabo en el presente*”, en este orden de ideas, dicha acta no puede servir para motivar la resolución que en el peor de los casos pueda infraccionar a la negociación auditada.

---

 <sup>167</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, a rubro: “VISITA DE INSPECCIÓN PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. SU OBJETO ES EL DE VERIFICAR EN EL MOMENTO DE LA DILIGENCIA LA REGULARIDAD DE LOS EXPEDIDOS.”, Cuarta Época, Año III, No. 18, enero de 2000, Pág. 149.



Ahora bien, y sin reconocer que sea correcta la afirmación de que esta facultad sea la de verificar *que los comprobantes expedidos reúnan los requisitos fiscales*, y como parte de ella se afirme que esto *conlleva la de comprobar la regularidad de los comprobantes previamente expedidos*, dicha circunstancia, en todo caso, viene a invalidar las supuestas justificaciones dadas a este acto de fiscalización en el sentido de que se hace nugatoria la idea de que para su practica se hace indispensable la omisión de las diligencias tendientes a notificar y desarrollar la visita en presencia del contribuyente o de un representante legal, bajo el esquema que para su desarrollo debe existir sigilo ante el temor de que éstos tengan la oportunidad de realizar actos tendientes a aparentar cumplimiento a dicha obligación.

Así mismo y congruente con lo anterior, es inevitable el reflexionar sobre la idea sostenida por algunos abogados fiscalistas, como es el caso del licenciado Lucas Elizalde Oregel<sup>168</sup> quien ha planteado al respecto, que si se trata de verificar que los comprobantes emitidos se hayan expedidos con los requisitos fiscales, la facultad de fiscalización idónea para ello, no debiera ser la contenida en el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación, sino por el contrario, es aquella contemplada en la fracción III de dicho numeral, en el entendido que se esta requiriendo documento que forman parte de la contabilidad del contribuyente auditado, que son en el presente caso, las facturas emitidas con anterioridad al

<sup>168</sup> ELIZALDE OREGEL Lucas, “Vicios Cometidos en la Verificación de Comprobantes Fiscales”, Revista Defensa Fiscal, Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Año VIII, Tomo VIII, marzo 2006, Págs. 15-30.



---

hecho inspectivo, cuya sustanciación se rige bajo los lineamientos del artículo 44 del ordenamiento tributario antes referido.

Ello resulta lógico, máxime que no se pueden conjugar ambas facultades de fiscalización en una sola, por el hecho de que son excluyentes, en este sentido como se está solicitando parte de una contabilidad no debe permitirse el argumento del factor sorpresa para dejar de practicar los actos tendientes de requerir la presencia del contribuyente auditado o del representante legal, mas aún, ya que esta presunta particularidad esta reservada únicamente para aquella tendiente a verificar *ipso facto* al contribuyente en el momento en el cual está obligado a expedir y entregar el comprobantes fiscal mas no así para exigir su contabilidad.



## **4.3. LAS FORMAS POR MEDIO DE LAS CUALES SE REALIZA LA FUNCIÓN INSPECTORA**

Como parte de una debida circunstanciación del acta en materia de revisión de la expedición y entrega de comprobantes fiscales, es necesario que los visitadores indiquen la forma como llevaron a cabo la indagación correspondiente que los condujo a establecer que sí se da cabal cumplimiento a la obligación o que no se cumple con la misma y cuál es la razón porque no se cumple con ello.<sup>169</sup> Por lo que se examinarán en los puntos subsecuentes tres de las formas mediante las cuales los visitadores generalmente desarrollan este acto de inspección.

### **4.3.1. INFORMACIÓN REQUERIDA A LA PERSONA QUE REALIZÓ EL CONSUMO MATERIAL DEL BIEN O SERVICIO (CLIENTES)**

Una de las formas mediante la cual se realiza la revisión de la expedición de comprobantes fiscales es la consistente en requerir la información al tercero que haya efectuado la compra de un producto o contratado la prestación de un servicio en el lugar visitado, para verificar por su dicho si se le expidió y entregó el respectivo comprobante fiscal que ampara la operación realizada, y si tal comprobante cuenta o no con los requisitos fiscales exigidos.

---

<sup>169</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XV, Tesis: VI 2o.A31A, febrero de 2002, Novena Época, a rubro: “VISITA DOMICILIARIA PARA REVISAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, REQUISITOS DE LEGALIDAD QUE DEBE REUNIR EL ACTA RELATIVA.”, Pág. 959.



En este caso y para la debida circunstanciación del acta, en la misma el cliente figura como un testigo de hechos, diferente a los testigos de asistencia, no obstante al fungir como tal, le resultarían aplicable las mismas reglas para apreciar su idoneidad, pero para fines prácticos en el acta circunstanciada que al efecto se suscriba se exige como parte de ésta, la inserción de ciertas referencias, por tanto, se debe consignar su nombre, dirección y la descripción de la mercancía o servicio obtenido con la intención de darle a conocer al visitado los datos e informes proporcionados por aquella persona en relación con la comprobación sobre si el establecimiento visitado está o no cumpliendo con esta obligación formal.

En este orden de ideas, se opina que respecto de la presente forma de realizar la revisión resulta cuestionable que con base en una orden de visita domiciliaria para verificar la expedición y entrega de comprobantes que reúnan los requisitos fiscales dirigida a un contribuyente determinado, los visitadores estén facultados para requerir información a un tercero y que tal información pueda válidamente tomarse en cuenta en el procedimiento de revisión al contribuyente y servir como un medio de convicción.<sup>170</sup> Además vale la pena el preguntarse ¿Qué pasa o cuál es la consecuencia jurídica si el tercero (cliente) se niega a proporcionar la información requerida? y ¿En que momento se le está respetando su garantía individual prevista por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal?

---

 <sup>170</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, a rubro: “MULTA POR NO EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES.”, Cuarta Época, Año II, No. 8, marzo de 1999, Pág. 180.



---

### **4.3.2. INFORMACIÓN REQUERIDA AL PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO**

Otra de las formas mediante la cual se efectúa la revisión de la expedición de comprobantes fiscales, es la consistente en requerir la información al contribuyente o con quien atienda la diligencia en cuestión, pues en este último supuesto se le puede solicitar al empleado del lugar donde se está desarrollando la visita. Ahora bien en este caso particular, al igual que el anterior la información debe referirse a las operaciones que se estén realizando en el momento en el que tiene lugar la visita y no sobre las ocurridas con anterioridad.

### **4.3.3. INSPECCIÓN OCULAR EN EL ESTABLECIMIENTO VISITADO**

Una más de las formas por la cual también suele llevarse a cabo la revisión de la expedición de comprobantes fiscales es efectuar una inspección ocular, para ello los visitadores de manera inadvertida se constituyen en el lugar que será objeto de la verificación con la intención de observar el desenvolvimiento habitual de las actividades realizadas en el establecimiento y apreciar si en éste se están o no expidiendo y entregando los comprobantes con los requisitos fiscales, por lo que normalmente proceden a tomar nota de estos aspectos, con la intención de preconstituir un antecedente cuya valoración quedará presente al momento de redactar el acta, y sobre esos hechos se apoyan para comprobar el cumplimiento o incumplimiento a las obligaciones fiscales respectivas.



---

Pero en estos casos el acta suscrita en dichos términos no es legal y es conculcatoria de las garantías de seguridad jurídica, en el entendido que los visitantes están considerando hechos cuya apreciación acontecieron fuera del desarrollo material de la visita domiciliaria, por tanto, se contravine lo previsto por el artículo 49, fracción IV del Código Fiscal de Federación en el que se precisa que las irregularidades deberán ocurrir durante la inspección y no antes.

En apoyo de lo anterior, se transcribe el criterio sostenido por la Sala Regional Sureste del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que refiere: <<Si en el acta levantada con motivo del desahogo de una orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales, practicada a un particular, se indica que su levantamiento se inició a las 11:40 horas, se hace constar que el verificador se constituyó en el domicilio de la visitada a esa hora y que la persona con quien se entendió la diligencia recibió la orden respectiva a las mismas once horas con cuarenta minutos, es de concluirse que la visita ordenada se inició a las once horas con cuarenta minutos, por lo que si posteriormente se hace constar que en una operación celebrada a las 11:30 horas del mismo día, no se entregó el comprobante respectivo, esa acta no puede servir de apoyo a la autoridad para sancionar al contribuyente porque no cumplió con la obligación de expedir comprobante fiscal respecto de la operación indicada, pues se trata de un hecho que tuvo lugar antes de que iniciara la visita de verificación, ya que de conformidad con lo dispuesto por el



artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, que establece las formalidades que se deben seguir en ese tipo de visitas, la visita se inicia con la entrega de la orden respectiva.>><sup>171</sup>

La tesis antes reproducida tiene una especial relevancia, al enfatizar la necesidad de que el acto concreto del reconocimiento debe verificarse en el instante mismo en el que se está efectuando una operación mercantil en el lugar auditado, y que esto ocurre durante el transcurso de la visita.

Como es de observarse en este caso y en los dos anteriores, mismos que se desarrollaron en los apartados anteriores, habrá de revalorar la legalidad de todos aquellos actos con las cuales presumiblemente buscan evidenciar irregularidades en materia de comprobantes fiscales, en una temporalidad diversa a este momento, es decir, ordenes que se emitieron para inspeccionar comprobantes cuya emisión se realizó en días pasados distintos de aquél en el que se está realizando la visita, o aunque fuera en el mismo día en horas o minutos diferentes a la hora de iniciarse formalmente la misma, toda vez que se han emitido criterios desafortunados con los cuales se intentan tutelas actividades llevadas a cabo antes de inicio de esta.<sup>172</sup>

---

 <sup>171</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación a rubro: “VISITA DE VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. CASO EN EL QUE NO PUEDE SERVIR DE BASE PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTA.”, Cuarta Época, Año III, No. 18, enero de 2000, Pág. 170.

 <sup>172</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis: VII.3o.C.24 A, Tomo: XIX, febrero de 2004, Novena Época, a rubro: “VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. PUEDEN TOMARSE EN CONSIDERACIÓN LOS EXPEDIDOS ANTES DE LA HORA DE SU INICIO, PERO SIEMPRE DENTRO DEL PERIODO SUJETO A REVISIÓN CONSIGNADO EN LA ORDEN RELATIVA.”, Pág. 1175.



---

## **5.- CONCLUSIÓN DE LA VISITA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS COMPROBANTES CON LOS REQUISITOS FISCALES**

### **5.1. EL CIERRE DEL ACTA DE VISITA**

Una vez que los visitadores hallan terminado de hacer constar los resultados apreciados derivado de la revisión de la expedición y entrega de comprobantes fiscales, procederán a concluir con la vista, para ello asentaran en el acta la hora de terminación de la diligencia, así como que estando en presencia del visitado y los dos testigos de asistencia previo hacer de su conocimiento el contenido de la misma, procedieron a requerir de éstos su firma para poder cerrar formalmente el acta y de esta forma realizar su entrega.

Cabe comentar que si el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos de asistencia se negaran, cualquiera de ellos, a firmar el acta dicha circunstancia no la invalidará. Lo mismo acontece en el caso que el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se negase a recibir copia de la misma. Sin embargo, en cualquiera de estos supuestos se hará constar en la propia acta, desde luego, después de la firma del visitador tal circunstancia.



## 5.2. EL PLAZO PARA DESVIRTUAR LAS PRESUNTAS INFRACCIONES

Originalmente y con motivo del ejercicio de esta facultad de fiscalización se excluyo de la posibilidad de que el visitado contara con un plazo entre la consumación de la visita y el momento en el cual se emitiera la resolución correspondiente, para que pudiera desvirtuar los hechos asentados en el acta y con ello aportara los medios de convicción necesarios para desacreditar el presunto incumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables.

En efecto, el artículo 49, fracción VI del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos noventa y nueve precisaba lo siguiente:

“**Artículo 49.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

...

**VI.** Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.”<sup>173</sup>

 <sup>173</sup> El Artículo 49, fracción VI del Código Fiscal de la Federación disposición vigente 1999.



Dicha circunstancia mostraba que la visita domiciliaria en materia de comprobantes fiscales conculcaba la garantía de audiencia y por tal motivo las sanciones sustentadas bajo este acto de inspección fueron calificadas de igual forma.<sup>174</sup> Lo anterior, junto con las incesantes demandas de inconstitucionalidad, hizo eco a fin de que se reformara la fracción de mérito, agregándose para el bien de los contribuyentes un enunciado por el cual se brinda un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de las infracciones detectadas, presentando para ello las pruebas necesarias y formulando los alegatos correspondientes. Tal reforma se publicó el día veintiocho de junio de dos mil seis, en el Diario Oficial de la Federación.

Este cambio representó la posibilidad de que la autoridad fiscal no solamente valorara lo consignado por sus agentes en el acta, sino también conociera y estimara los argumentos de los visitados en torno al acto de inspección, pero principalmente no situar a estos últimos en un estado de indefensión jurídica, dado que tenían que litigar el asunto con la sanción una vez instaurada, cuyos efectos no se hacían esperar y eran frecuentemente irreparables, principalmente cuando figuraba la clausura. Por lo que el actual artículo 49, fracción VI del Código Fiscal de la Federación expresa lo siguiente:

---

 <sup>174</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Tomo XXII, Tesis: 2a./J. 89/2005, agosto de 2005, Novena Época, a rubro: “VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. EL PROCEDIMIENTO RELATIVO QUE IMPIDE A LOS GOBERNADOS DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES PLASMADOS EN EL ACTA RESPECTIVA, ANTES DE QUE SE EMITA LA RESOLUCIÓN QUE IMPONE UNA MULTA, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA.”, Pág. 330.



“**Artículo 49.** Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

...  
**VI.** Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.”<sup>175</sup>

Ahora bien, el escrito aclaratorio para desvirtuar la comisión de infracciones debe referirse a los elementos de hecho y de derecho respecto de la actividad realizada por los visitares en el lugar en el cual se efectuó la revisión de las obligaciones en materia de expedición y entrega de comprobantes fiscales, por así preverlo expresamente el artículo antes reproducirlo puesto que, como lo refiere el licenciado Raúl German Rodríguez y Lobato <<el precepto señala que deben referirse a la comisión de la infracción, por tanto, considero que no es admisible que en el escrito aclaratorio se cuestione la orden de visita en sí misma por los vicios que pudiera tener o si no se cumplieron las formalidades iniciales o finales del acta, pues no es en sí mismo un medio de defensa, sino la oportunidad de controvertir las opiniones de los visitantes.>><sup>176</sup>



<sup>175</sup> El Artículo 49, fracción VI del Código Fiscal de la Federación disposición vigente.



<sup>176</sup> Comentario del Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German en entrevista del día 14 de octubre del año 2011.



## 5.3. LAS INFRACCIONES EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES

Si la práctica de la visita domiciliaría arroja que el contribuyente auditado no cumple con sus obligaciones en materia de comprobante fiscales, el Administrador Local de Auditoría Fiscal emitirá la resolución que en derecho corresponda, misma que deberá ser emitida dentro del plazo de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo para presentar *el escrito de aclaraciones*. En dicha resolución se plasmará la infracción cometida, la cual en materia de comprobantes fiscales se encuentran previstas en el artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación, que refiere:

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

...

**VII.** No expedir, no entregar o no enviar los comprobantes fiscales de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.”<sup>177</sup>

 <sup>177</sup> El Artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación.



Del dispositivo de mérito se desprende cuatro diferentes supuestos con los cuales el contribuyente auditado quebranta esta obligación fiscal resultando ser: *el no expedir comprobantes, el no hacer la entrega de los comprobantes, el no enviar los mencionados comprobantes o sencillamente expedirlo sin que cumplan los requisitos señalados por las disposiciones fiscales aplicables.* Por lo que derivado de estas infracciones se procederá a la sanción correspondiente misma que se encuentra contemplada el artículo 84, fracción IV, inciso a) y b) del Código Tributario Federal vigente que señala:

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

...

**IV.** Para el supuesto de la fracción VII, las siguientes, según corresponda:

**a)** De \$12,070.00 a \$69,000.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, se tomará en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

**b)** De \$1,210.00 a \$2,410.00 tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En caso de reincidencia, adicionalmente las autoridades fiscales podrán aplicar la clausura preventiva a que se refiere el inciso anterior.”<sup>178</sup>

De lo antes reproducido se desprende que la sanción primeramente será una **multa** con la posibilidad de que en caso de reincidencia se configure una de naturaleza diversa a ésta, consistente en la **clausura** de la negociación sobre la cual se haya realizado la visita domiciliaria.

<sup>178</sup> El Artículo 84, fracción IV, incisos a) y b) del Código Fiscal de la Federación.

# CONCLUSIONES

---

**D**erivado de la presente investigación se llegó a las siguientes conclusiones las cuales se exponen a continuación:

**1.-** La Fiscalización como mecanismo administrativo de control sobre los contribuyentes y demás sujetos obligados por las leyes fiscales, supone dos orientaciones complementarias y de aplicación simultánea, pero de alcances distintos puesto que una es de naturaleza económica y la otra de índole sociológica.

**2.-** La Fiscalización vista desde la orientación económica, no puede ser desincorporada del acto de liquidación, puesto que es innegable que no basta con verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, sean sustantivas o formales, a cargo de los contribuyentes obligados, si al evidenciarse este último supuesto, no se procede a exigir el pago de contribuciones adeudadas tratándose de las obligaciones sustantivas, o, requerir el cumplimiento forzado mediante sanciones económicas respecto de las obligaciones formales.

**3.-** La Fiscalización desde la orientación sociológica viene encaminada primordialmente a combatir la “evasión fiscal”, por lo que su sentido es preventivo más bien que reparador o restablecedor.

**4.-** Una de las obligaciones formales más importantes para fisco mexicano es la referida a la materia de comprobantes fiscales, por lo que para verificar su fiel cumplimiento se instituyó la facultad de comprobación regulada en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, dicha obligación es considerada un obstáculo para el

desarrollo del comercio y la industria en nuestro país, al valorar la complejidad de las disposiciones fiscales que tienen que observar los contribuyentes para acatarla, sobre todo por la cantidad de requisitos y leyendas que debe contener un comprobante para que se diga con “efectos fiscales”.

**5.-** Actualmente los comprobantes fiscales dejan de ser documentos privados de carácter estrictamente probatorio para acreditar el pago de un gasto realizado, y son en estricto sentido documentos comprobatorios solemnes, que al carecer de alguna de las solemnidades previstas por la legislación fiscal aplicable producen la ineficacia del gasto efectuado no obstante que no se esta en presencia de un comprobante falso.

**6.-** Es innegable que en México el tratamiento dado a los comprobantes con los requisitos fiscales ha sido complejo en comparación a otros países, en los cuales no se requieren de folios, series, leyendas, dispositivos de seguridad o de cualquier otro tipo de exigencias especiales, puesto que se busca evitar con ello que los mismos se conviertan en un obstáculo para las economías particulares de los contribuyentes.

**7.-** Los procedimientos administrativos para llevar a efecto la fiscalización, en el derecho positivo mexicano se identifican con el nombre de facultades de comprobación fiscal, las cuales se justifican al representar una labor necesaria para preservar la equidad del sistema tributario, ya sea para compeler aquéllos que, acusando capacidad contributiva y recursos necesarios, se sustraen de cumplir con sus obligaciones fiscales.

**8.-** La facultad de comprobación en materia de verificación de comprobantes fiscales, al constituir una visita domiciliaria, para su desarrollo invariablemente se deben cumplir y satisfacer todos aquellos requisitos y solemnidades que se han establecido como parte a la observancia de las garantías de seguridad jurídica que representan (particularmente las prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), destacando entre dichas garantías de seguridad jurídica la consistente del citatorio previo en ausencia del contribuyente buscado por vez primera, sin embargo en esta visita se desestima el uso de tan trascendental garantía, no obstante que se está en presencia del principio de inviolabilidad domiciliaria mismo que constituye un derecho subjetivo elevado a garantía individual y que su tutela se encuentra en el artículo 16 Constitucional.

**9.-** La facultad de comprobación en materia de verificación de comprobantes fiscales es especial por su tipo de regulación, esto es, por el tipo de reglas “sui generis” que tiene para su desahogo, las cuales, al apreciarse, representan una aberración a la observancia de ciertas garantías de seguridad jurídica, particularmente la del desahogo de citatorio previo.

**10.-** La facultad de comprobación en materia de revisión de comprobantes fiscales, es una novedad fiscal proveniente de una legislación ajena a la nuestra, por lo que al intentarse recrear o adecuar con la realidad de nuestro país se da la incompatibilidad con instituciones jurídicas cuya necesidad esta por demás justificada.

**11.-** El artículo 49, fracción II del Código Fiscal de la Federación, determina que la notificación de la orden de visita en materia de revisión de comprobantes fiscales no requiere del citatorio previo, bajo la idea que para su desahogo se debe actuar con sumo sigilo a fin de apreciar *in fraganti* el cumplimiento o incumplimiento de la obligación de mérito. Sin embargo, en la práctica este argumento deviene en infundado, puesto que la Administración Local de Auditoría Fiscal emite órdenes de visitas que pretenden verificar comprobantes que se hayan emitido con anterioridad al día de la verificación material, rompiendo con esto la justificación de tal argumento.

**12.-** La facultad de comprobación regulada en el artículo 49, derivado del numeral 42, fracción V, ambos del Código Tributario Federal, únicamente es para verificar la expedición y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales, pero nunca para que verifiquen los expedidos con antelación.

**13.-** La facultad de comprobación fiscal de mérito es en esencia, como se destacó, para verificar la emisión y entrega de los comprobantes con los requisitos fiscales al tiempo en que se esté celebrando una transacción comercial en un establecimiento abierto al público en general donde se desarrollen, parcial o totalmente, una o varias actividades empresariales. No obstante lo anterior, las leyes específicas de los tributos, no contemplan como obligación el entregar el mencionado comprobante concomitantemente con la celebración de la operación comercial, o en su caso, dentro de los tres días siguientes aquel en que haya ocurrido lo expresado, puesto que en tales leyes se autoriza y contemplan plazos distintos para suscribirlo y, por ende, para entregarlo como se demuestra en el capítulo IV de esta obra.

**14.-** Cuando se pretenda verificar comprobantes fiscales que se hayan emitido con anterioridad a la fecha en que se desarrolla la visita, la facultad idónea para ello es la reglamentada por los artículos 43, 44, 45, 46, 46-A y 47 del Código Fiscal de la Federación, puestos que estos comprobantes forman parte ya de la contabilidad del contribuyente auditado.

**15.-** Lo señalado en el artículo 49, fracción II del Código Tributario Federal, en cuanto a que autoriza que se pueda entregar y ejecutar la orden de visita y por consecuencia lógica desarrollar la visita en cuestión con *el encargado o persona que se encuentre al frente del lugar visitado*, provoca la gestión de negocios expresamente prohibida por el artículo 19 del señalado código.

**16.-** El hecho de que la visita domiciliaria se pueda llevar a cabo con *el encargado o persona que se encuentre al frente del lugar visitado*, implica que carecen de cualquier título legal que los haga constituirse como representantes legales del contribuyente auditado y, por tanto, su actuar no debería incidir en la esfera jurídica de éste como actualmente acontece, cosa distinta ocurre con la figura de la representación, donde jurídicamente es permisible que un sujeto distinto del destinatario de la comprobación, pueda actuar a nombre de éste y con ello repercutir sobre sus bienes jurídicamente tutelados.

**17.-** La circunstancia de que este tipo de actos de inspección se pueda desarrollar con *cualquier persona que se encuentre al frente del lugar visitado*, encierra la posibilidad que la visita se pueda realizar con una persona que no este capacitada u familiarizada para dar la información requerida por los visitantes, y mucho menos, para

representar los intereses del contribuyente auditado, con ello se atenta con lo preceptuado por en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

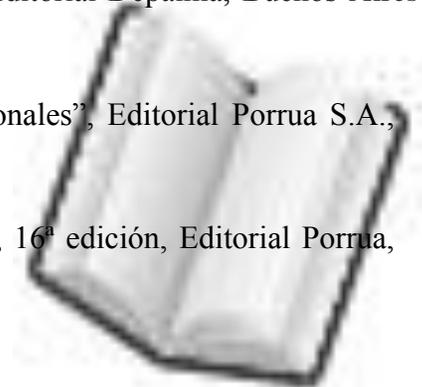
**18.-** Una de las formas mediante la cual se realiza la revisión de la expedición de comprobantes fiscales es la consistente en requerir la información a un tercero en su calidad de cliente, sin embargo, dicha forma de efectuar la revisión es ilegal puesto que con base en una orden de visita domiciliaria para verificar la expedición y entrega de comprobantes no se les esta facultando a los visitadores para requerir la información a un tercero, máxime que los visitadores están obligados a constatar en el acta circunstanciada que suscriban los hechos u omisiones conocidos por ellos mismos no a través de otros.

**19.-** Una forma más por la cual se suele llevar a cabo la revisión de la expedición de comprobantes fiscales es la de efectuar una inspección ocular en el lugar objeto de la verificación con la intención de apreciar si en éste se están o no expidiendo y entregando los comprobantes y observar antes de iniciar la visita, como se conduce el contribuyente, es decir, los visitadores suelen apreciar si por las operaciones que realiza el contribuyente expide el respectivo comprobante fiscal, con la intención de preconstituir un antecedente cuya valoración quedará presente al momento de redactar el acta, no obstante ello resulta ilegal y conculcatorio de las garantías de seguridad jurídica, en el entendido, que los visitadores están considerando hechos cuya apreciación ocurrió fuera del desarrollo material de la visita domiciliaria.



## BIBLIOGRAFÍA

-  ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON Juan, “Las Actas de la Inspección de los Tributos”, Colección Estudio de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Civitas S.A., Madrid España, 1994.
-  BIELSA Rafael, “Conceptos Jurídicos y su Terminología”, 3ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987.
-  BRISEÑO SIERRA Humberto, “El Artículo 16 de la Constitución Mexicana”, Coordinación de Humanidades, UNAM, México, 1967.
-  BURGOA ORIHUELA Ignacio, “Las Garantías Individuales”, Editorial Porrúa S.A., 23ª Edición, México, 1991.
-  CABANELLAS Guillermo, “Diccionario de Derecho Usual”, Tomo IV, 8ª edición, Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires Argentina, 1974, Pág. 152.
-  CARBONELL Miguel, “Derechos Fundamentales en México”, 2ª edición, Editorial Porrúa, México, 2006.
-  CARNELUTTI Francisco, “La Prueba Civil”, Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979. (Traducción de Niceto Alcalá Zamora y Castillo.).
-  CARRASCO IRIARTE Hugo, “Diccionario Jurídico Práctico”, Volumen II., Editorial Oxford, México, 2004.
-  CARTAS SOSA Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, “La Visita Domiciliaria de Carácter Fiscal”, Colección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1997.
-  COUTURE Eduardo J., “Estudio de Derecho Procesal Civil”, Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina, 1979.
-  CRUZ MORALES Carlos, “Los Artículos 14 y 16 Constitucionales”, Editorial Porrúa S.A., México, 1977.
-  DE PINA, DE PINA VARA Rafael, “Diccionario de Derecho”, 16ª edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991.





## FUENTES DE INVESTIGACIÓN



-  Derechos del Pueblo Mexicano, “México a través de sus Constituciones, Antecedentes y Evolución de los Artículos 16 a 27 Constitucionales”, XLVI Legislaturas de la Cámara de Diputados, 1967.
-  DIEP DIEP Daniel, “El Tributo y la Constitución”, Editorial PAC. S. A. de C.V., México, 1999.
-  FERNÁNDEZ Tomas Ramón, “De la Arbitrariedad del Legislador”, Editorial Civitas, Madrid, 1998.
-  FERNÁNDEZ Y CUEVAS José Mauricio, “Visita Domiciliaria para Efectos Fiscales Aspecto Constitucional”, Editorial Dofiscal Editores, México, 1983.
-  GARCIA DE ENTERRIA Eduardo, FERNÁNDEZ Tomas Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, Tomo I, 10ª edición, Editorial Civitas, Madrid.
-  GARZA J. Servando, “Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, Editorial CULTURA T.C.S.A., México, 1949.
-  GONZÁLEZ RODRÍGUEZ Alfonso, “La Justicia Tributaria en México”, Editorial JUS, México, 1992.
-  GUTIÉRREZ Pedro, “Fundamento Jurídico–Administrativo en la Operación Secuencial de la Visita Domiciliaria”, Editorial INDETEC, México, 1997.
-  INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, “Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano”, Editorial Porrúa, S.A., México, 2000.
-  LOMELÍ CEREZO Margarita, “El Poder Sancionar de la Administración Pública en Materia Fiscal”, Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961.
-  MARGÁIN MANAUTOU Emilio, “Las Facultades de Comprobación Fiscal”, 4ª edición, Porrúa S.A., México, 2011.
-  MANTERO SÁENZ Alfonso, “Procedimiento en la Inspección Tributaria”, 3ª edición, Ministerio de Economía, Madrid, 1987.
-  MARTÍNEZ BAHENA José Luís, “Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal”, 2ª edición, Editorial SISTA S.A. de C.V., México, 1989.
-  OVALLE FABELA José, “Garantías Constitucionales del Proceso”, 2ª edición, Editorial Oxford, México, 2002.



## FUENTES DE INVESTIGACIÓN



-  PÉREZ ARRAIZ Javier, “La Liquidación y Comprobación Tributaria”, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.
-  PÉREZ BECERRIL Alfonso, “Dictamen Fiscal Análisis Jurídico”, Editorial Porrúa, México, 2001.
-  PÉREZ CHÁVEZ José, CAMPERO GUERRERO Eladio y FOL OLGUIN Raymundo, “El Correcto Manejo de los Comprobantes Fiscales”, 5ª edición, TAXXX Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2006.
-  RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, “Derecho Fiscal”, 2ª edición, Editorial Oxford, México, 2002.
-  RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German, en su artículo intitulado “La Fiscalización”, publicado por la Barra Mexicana Colegio de Abogados en la obra “Homenaje a Jorge Sainz”, Colección Foro de la Barra Mexicana, Editorial Themis, México.
-  SALDAÑA MAGALLANES Alejandro, “La Ilegalidad en las Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Fiscal”, Editorial ISEF, México, 2007.
-  SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo G., “Derecho Tributario”, Tomo II, 3ª edición, Editorial Cárdenas, México, 2002.
-  SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “Las Garantías de Seguridad Jurídica”, Colección Garantías Individuales, SCJN, México, 2003.
-  TARUFFO Michele, “La fisonomía Della sentenza in Italia”, en la sentenza in Europa; método, técnica e stile. CEDAM, Papua, 1998.
-  VALLADO BERRÓN A. “Sistemática Constitucional”, Editorial Porrúa S.A., México, 1975.
-  ZAMUDIO URBANO Rigoberto, “Sistema Tributario en México”, Editorial Porrúa, S.A., México, 2005.





## HEMEROGRÁFIA



Anónimo, “¿Está Expediendo Correctamente sus Comprobantes Fiscales, Considerando las nuevas Disposiciones?”, *Práctica Fiscal, Laboral, Legal-Empresarial*, Año 16, Número 450, 3ª Quincena, Octubre 2006.



AVIÑA MÚJICA Héctor, “*Visitas Domiciliarias para Verificar la Expedición de Comprobantes Fiscales*”, *Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales)*, Número 448, 1ª Quincena, Junio 2008.



DÍAZ GONZÁLEZ Luís Raúl, “*Irregularidades en el Procedimiento de Verificación de Comprobantes Fiscales*”, *Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero*, Vol. 14, Número 257, Mayo 2008.



DÍAZ GONZÁLEZ Luís Raúl, “*La Clausura como Sanción Fiscal*”, *Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero*, Vol. 16, Número 317, Noviembre 2002.



DÍAZ GONZÁLEZ Luís Raúl, “*Notificaciones Fiscales*”, *Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales)*, Vol. 19, Número 376, Octubre 2006.



ELIZALDE OREGEL Lucas, “*Vicios Cometidos en la Verificación de Comprobantes Fiscales*”, *Revista Defensa Fiscal, Revista Mexicana de Estrategias Fiscales*, Año VIII, Tomo VIII, Número 87, Marzo 2006.



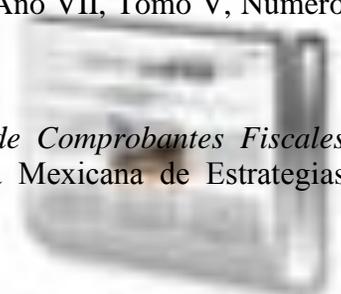
FONSECA BLANCO Oscar, “*Requisitos Fiscales de los Comprobantes, incluye Disposiciones de Resolución Miscelánea 2006 publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 28 de Abril de 2006, relativas a Autofacturación y Comprobantes Digitales y Reformas Autorizadas por el Congreso*”, *Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales)*, Vol. 17, Número 399, Mayo 2006.



GALLEGOS Humberto, “*Visitas Domiciliarias para Verificar la Expedición de Comprobantes Fiscales*”, *Defensa Fiscal, La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales*, Año VII, Tomo V, Número 73, Diciembre 2004.



GARCÍA MOYANO José Arturo, “*La Revisión de Expedición de Comprobantes Fiscales ¿Aplica para todos los Contribuyentes?*”, *Defensa Fiscal, La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales*, Año VII, Tomo V, Número 73, Enero 2003.





## FUENTES DE INVESTIGACIÓN



-  GONZÁLEZ MARTÍNEZ Víctor Hugo, “*Multas de 9,783.00 por no expedir comprobantes fiscales*”, Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero, Número 371, Febrero 2005.
-  HIGAREDA HERNÁNDEZ Benjamín, “*Infracciones por Expedición de Comprobantes. Aplicación del Artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación 31/2004CFF*”, Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero, Número 404, Diciembre 2004.
-  HIGAREDA HERNÁNDEZ Benjamín, “*Infracciones. Aplicación de las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación*”, Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero, Número 411, Octubre 2006.
-  KOBELKOWSKY CASTAÑEDA Rebeca, “*Requisitos de los Comprobantes Fiscales, ¡Todo lo que usted Necesita Saber!*”, Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales), Número 428, 1ª Quincena, Agosto 2007.
-  NARVÁEZ AZUFRA Jorge, REZZA VALLE Octavio (BAKER & MCKENZIE) “*Emisión de Comprobantes Fiscales, ¿Qué Alternativas Existen para su Emisión?*”, Punto de Opinión, Análisis y Opinión, 1ª Quincena, Agosto 2005.
-  PLASCENCIA RODRÍGUEZ José Francisco, FLORES MARTÍNEZ Ricardo, “*La Multa en Materia Fiscal Federal*”, Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero, Número 433, Septiembre 2007.
-  RAMÍREZ HERNÁNDEZ Francisco Javier, ARVIZU QUIÑONEZ Fabiola de Guadalupe, “*Nuevos Requisitos de los Comprobantes Fiscales*”, Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales), Volumen 17, Número 406, 1ª Quincena, Septiembre 2006.
-  ROMÁN FERNÁNDEZ Galindo, “*Las Reglas para Expedir Comprobantes Fiscales*”, Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales), Vol. 17, Número 410, 1ª Quincena, Noviembre 2006.
-  SAÍNZ DE BUJANDA Fernando, “*La Inspección Tributaria*”, Trimestre Fiscal, INDETEC, Año 14, Número. 42, Abril-Junio de 1993.
-  SÁNCHEZ SOTO Gustavo, “*Clausura por Falta de Expedición de Comprobantes Fiscales, Iniciativa de Reforma a los Artículos 48 y 84 del CFF*”, Defensa Fiscal, PAF (Prontuario de Actualizaciones Fiscales), Vol. 14, Número 302, 1ª Quincena, Mayo 2006.





## FUENTES DE INVESTIGACIÓN



-  SALAS GARCÍA Juan Ramón, “*La Clausura como medida de Sanción Fiscal*”, Nuevo Consultorio Fiscal, Laboral, Contable-Financiero, Año 13, Número 231, Abril de 1999.
-  SAMPERO CASTILLO Javier, “*Comprobantes Fiscales ¿Simplificación Administrativa?*”, Revista Entorno Fiscal, Volumen XVI, Número 192, Agosto 2004.
-  SANDOVAL GALINDO Luís Edmundo, “*Los Testigos en Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales*”, Bimestre Fiscal, INDETEC, Guadalajara, México, Número 131, Octubre 2002.
-  SANDOVAL GALINDO Luís Edmundo, “*Procedimientos de Visita Domiciliaria Tradicional y de Verificación de Expedición de Comprobantes*”, Bimestre Fiscal, INDETEC, Guadalajara, México, No. 98, Enero-Febrero de 1996.
-  VALDOVINOS LUMUS Juan, “*La Identificación Plena de los Visitadores*”, Defensa Fiscal, la Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Año VIII, Tomo VII, Abril 2006.
-  VEGA VARGAS Fernando Ramiro, “*Visitas Domiciliarias para la Revisión de Comprobantes Fiscales Ilegalidad en su Notificación y Surtimiento de la Orden*”, Punto de Opinión, México, 1ª Quincena, Enero 2009.
-  LAPIQUE Luís, “*Establecimiento Comercial*”, artículo publicado en la Sección Economía y Mercado del Diario “El País”, día dos del mes de Junio del año 1997, España.





## MEDIOS ELECTRÓNICOS



 <http://www.ordenjuridico.gob.mx>

 <http://www.scjn.gob.mx>

 <http://www.shcp.gob.mx>

 <http://www.sat.gob.mx>

 <http://www.rae.es>

 <http://www.juridicas.unam.mx>

 <http://www.reforma.com>

 <http://www.infotecnia.com.mx>

 <http://www.cnnexpansion.com>

 <http://www.impuestum.com>

## LEGISLACIÓN

 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

 Código Fiscal de la Federación.

 Código de Comercio.

 Código Civil Federal.

 Código Federal de Procedimientos Civiles.

 Ley Federal del Trabajo.

 Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

 Ley del Impuesto sobre la Renta.

 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

 Ley del Servicio de Administración Tributaria.

 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.





-  Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
-  Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
-  Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
-  Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
-  Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
-  Reglamento para el Ejercicio de los Mercados; Rodantes o Similares, Puestos Fijos y Semifijos y del Comercio Ambulante en el Municipio de Anahuac, Nuevo León.

### OTROS

-  Ensayo Inédito Titulado “Las Facultades de Comprobación (inspección o fiscalización de los Tributos), escrito por el Licenciado RODRÍGUEZ Y LOBATO Raúl German.
-  Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil diez y su Anexo 1-A, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día catorce de septiembre del año dos mil diez.
-  Resolución Miscelánea Fiscal para el dos mil doce, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día veintiocho de diciembre del año dos mil once.
-  Decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones legales fiscales publicado el día siete de diciembre de dos mil nueve.
-  Acuerdo por el que se establece la Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas Regionales del Servicio de Administración Tributaria.