

638
Dej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA
ADUANERA

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

Que para obtener el Título de:

Licenciado en Derecho

Presenta:

Roberto Ramirez Hernández



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANERA

I N D I C E

	<u>PAG.</u>
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO	
1. CONCEPTO DE ESTADO Y SUS FINES	5
2. INGRESOS DEL ESTADO	7
2.1 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES	10
2.2 EL IMPUESTO	13
3. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	16
3.1 SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA	19
3.2 LA OBLIGACION FISCAL	21
3.2.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL	23
3.2.2 CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL PAGO Y EPOCA DE PAGO	25
4. ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO	29
4.1 FISCALIZACION ACTIVA	35
4.2 FISCALIZACION PASIVA	37
5. LAS VISITAS DOMICILIARIAS COMO UNA DE LAS FACULTADES MAS IMPORTANTES DE FISCALIZACION EN MATERIA IMPOSITIVA	37
5.1 OBJETO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS	38
5.2 SUJETOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS	39
5.2.1 CONCEPTO DE VISITA	40
5.2.2 CONCEPTO DE DOMICILIO	41

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN MATERIA ADUANAL

1.	LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR	49
1.1	IMPUESTO DE IMPORTACION	53
1.2	IMPUESTO DE EXPORTACION	57
1.3	OBJETO Y SUJETOS DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR	60
2.	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS	63
2.1	GARANTIAS Y PRINCIPIOS DE LEGALIDAD	65
2.1.1	MANDAMIENTO ESCRITO	69
2.1.2	AUTORIDAD COMPETENTE	75
2.1.3	FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ACTO DE AUTORIDAD	77
2.1.4	CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO	82
3.	CLASIFICACION DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS	83
3.1	VISITAS DOMICILIARIAS DE INSPECCION	84
3.2	VISITA DOMICILIARIA DE AUDITORIA	86
4.	EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANAL.	87
4.1	AUTORIDAD COMPETENTE	87
4.1.1	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	89
4.1.2	DIRECCION GENERAL DE ADUANAS	90
4.1.2.1	DIRECCION DE INSPECCION ADUANERA	91
4.2	LUGAR O LUGARES OBJETO DE LA VISITA	92
4.3	LA ORDEN DE VISITA	95
4.4	IDENTIFICACION E INICIO DE LA VISITA	101

4.5	ASEGURAMIENTO DE DOCUMENTACION	103
4.6	NOMBRAMIENTO DE TESTIGOS	106
4.7	LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES Y FINAL	111
4.8	CONCLUSION DE LA VISITA	116

CAPITULO III

DETERMINACION FISCAL EN MATERIA DE VISITAS DOMICILIARIAS ADUANERAS

1.	DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL OMITIDO	126
2.	PAGO DEL IMPUESTO	128
3.	OMISION EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS	129
3.1	OTORGAMIENTO DE GARANTIA PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL	130
3.2	EMBARGO DE BIENES	132
3.3	COBRO COACTIVO	135
4.	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE INVESTIGACION Y AUDIENCIA	137
5.	IMPOSICION DE SANCIONES	146
5.1	MULTAS	147
5.2	RECARGOS	150
6.	EVASION FISCAL	153
6.1	DELITOS FISCALES	155
7.	MEDIOS DE DEFENSA DEL PARTICULAR	162
7.1	INCONFORMIDAD	163
7.2	RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD	166

CONCLUSIONES	168
BIBLIOGRAFIA	173
LEGISLACION	176
REVISTAS	177
PERIODICO	178

I N T R O D U C C I O N

El objetivo al investigar este tema, ha sido el analizar la fi
gura jurídica de la Visita Domiciliaria practicada en materia aduanera, su
naturaleza jurídica y la práctica de dichas visitas por la autoridad aduan
ra.

Con este estudio, pretendo dar una visión general de una de -
las facultades con que cuenta la autoridad fiscal, para verificar el cump
limento de las obligaciones fiscales, es decir, la visita domiciliaria como
género y una visión particular de la visita domiciliaria aduanera.

Se ha ubicado la Visita Domiciliaria dentro de un marco jurídi
co y económico. Jurídico porque su realización debe estar apoyada y apegada
en los principios legales que norman su realización, y económico, ya que
su realización responde a la obligación de carácter fiscal que entraña in--
gresos para el Estado.

La Visita Domiciliaria Aduanera, es una forma de fiscalización
de que dispone la autoridad hacendaria para cerciorarse del cumplimiento de
las obligaciones fiscales, especialmente las referentes a la materia del im
puesto al comercio exterior.

El estudio de la Visita Domiciliaria, es de tan marcada impor-
tancia en el ámbito de nuestra vida diaria, ya que su ejercicio es cotidia-
no, presenta serias dificultades, no sólo atribuibles a su intrínseca com-
plejidad, sino también a la poca regulación que sobre esta figura se hace -

en la Legislación Aduanera, en donde apenas dos artículos se refieren a ella además de que se trata de una figura jurídica que no se ha definido expresamente en los textos legales aduaneros, asimismo, se observa una diversidad de términos que en ocasiones llegan a confundir, por ejemplo se habla de Visitas Domiciliarias, Visitas de Inspección, Visitas de Fondeo, Visitas de Auditoría, Verificación, todos estos conceptos son diferentes, como en su oportunidad se demostrará.

No ha sido fácil el presente estudio, ya que el tema a tratar es muy técnico y la bibliografía específica al tema es muy escasa, por lo que hay que apearse fundamentalmente en la legislación de la materia.

De ahí que el método de investigación utilizado en la realización de la tesis, sea el deductivo, ya que se parte de una premisa general, que es: "Las autoridades administrativas tienen la facultad de realizar visitas domiciliarias", esta premisa sirve para comprender la facultad de las autoridades aduaneras, para practicar Visitas Domiciliarias en dicha materia.

La Visita Domiciliaria Aduanera, es una figura jurídica de naturaleza fiscal, ya que el objetivo que persigue su realización, es comprobar el cumplimiento de las obligaciones que regulan y establecen los ordenamientos legales aduaneros, tendientes a captar créditos fiscales a favor del Estado y a cargo del contribuyente. Consecuentemente, esta facultad de la autoridad aduanera debe estar debidamente regulada en la ley especial y su reglamento, ya que dichos ordenamientos existen y su contenido debe corresponder a una realidad, como lo son las Visitas Domiciliarias que día a día practica la Autoridad Aduanera.

Con la presente investigación, se pretende conocer la naturaleza jurídica de la Visita Domiciliaria Aduanera, como se encuentra regulada en la legislación de la materia y para ello se presenta la investigación en tres capítulos:

El Capítulo I se denomina ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO, en este capítulo se trata lo relativo al Estado, sus fines y la relación jurídica tributaria entre él y el particular, se establece uno de los mecanismos de comprobación o fiscalización, esta es la Visita Domiciliaria, cuyo objeto principal es verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, basando dicha facultad en la potestad tributaria del Estado.

El Capítulo II se titula NATURALEZA JURIDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN MATERIA ADUANAL, sin duda este capítulo es fundamental, ya que señala cuales son las contribuciones que se deben pagar en materia de Comercio Exterior, cuya verificación es competencia de las autoridades aduanales y como procederá la autoridad a comprobar que se cumpla con esa obligación, aplicando el principio de legalidad que debe imperar en todo acto de autoridad administrativa al ejercer la facultad de comprobación denominada genéricamente Visita Domiciliaria, posteriormente se analiza dicho acto de comprobación, siguiendo los lineamientos que señala el Código Fiscal de la Federación, respecto a la Visita Domiciliaria, así como de la regulación de tal facultad atribuida a la autoridad fiscal, precisada en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Legislación Aduanera.

El Capítulo III denominado DETERMINACION FISCAL EN MATERIA DE VISITAS DOMICILIARIAS ADUANERAS, es la consecuencia jurídica que puede arrojar la práctica o realización de una Visita Domiciliaria en materia Aduanera.

Cuando como consecuencia del ejercicio, tal facultad de fiscalización se determinen créditos fiscales, la autoridad exigirá el pago y - en su caso, podrá proceder al embargo de bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal omitido, esto constituye el cobro coactivo. Además del adeudo principal, la autoridad cobrará multas y recargos, en ocasiones el contribuyente comete la infracción de contrabando o delito, según la autoridad que lo descubra, siendo el contrabando una de las infracciones más comunes.

En un Estado de Derecho, todo acto de autoridad debe estar -- fundado y motivado y tener un medio de control, que permita al contribuyente defenderse y que en este caso, puede consistir en la inconformidad ante la autoridad que emite la resolución o bien el juicio de nulidad ante el - Tribunal Fiscal de la Federación.

Y finalmente presento las conclusiones, en las que se intenta precisar la naturaleza jurídica de las Visitas Domiciliarias Aduaneras y - la autoridad responsable encargada de tal potestad fiscalizadora.

CAPITULO I

ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO

1. CONCEPTO DE ESTADO Y SUS FINES
2. INGRESOS DEL ESTADO
 - 2.1 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES
 - 2.2 EL IMPUESTO
3. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO
 - 3.1 SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA
 - 3.2 LA OBLIGACION FISCAL
 - 3.2.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL
 - 3.2.2 CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL PAGO Y EPOCA DE PAGO
4. ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO
 - 4.1 FISCALIZACION ACTIVA
 - 4.2 FISCALIZACION PASIVA
5. LAS VISITAS DOMICILIARIAS COMO UNA DE LAS FACULTADES MAS IMPORTANTES DE FISCALIZACION EN MATERIA IMPOSITIVA.
 - 5.1 OBJETO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS
 - 5.2 SUJETOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS
 - 5.2.1 CONCEPTO DE VISITA
 - 5.2.2 CONCEPTO DE DOMICILIO

CAPITULO I

ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO

1. CONCEPTO DE ESTADO Y SUS FINES

Es necesario intentar definir que se entiende por Estado, que desde un punto de vista jurídico doctrinal y más específicamente de la Teoría General del Estado cuando se habla de "Estado", generalmente se entiende como "La Organización del Poder Político dentro de una Comunidad Nacional, mediante Instituciones objetivas que declaran el derecho y lo sostienen, conservando el orden por medio de una dirección política y un cuadro administrativo diferenciado. La estructura tiene como elementos esenciales al poder, el ordenamiento jurídico, la población y el territorio" (1).

Y, como todo Estado, desde sus más antiguos orígenes, se ha formado a base de una serie de elementos, como lo son, entre otros su población, territorio, ideología y el orden jurídico. Dentro de todos los elementos, existen cuatro, que aunque se quisiera no podrían separarse, porque en algún punto se tienen que unir, y son la Política, la Economía, las Finanzas y el Derecho.

Entre los elementos que conforman el Estado, se encuentran el

(1) Hans Kelsen. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO DEL ESTADO. Editorial Textos Universitarios. México, 1979. Pág. 216.

de "Finanzas" denominación genérica, que no significa otra cosa más que materia financiera, entendiendo por ésta, aquella que realiza el Estado y que consiste en la obtención, administración y aplicación de los ingresos que - obtiene.

Todo Estado, para cumplir con sus fines y objetivos, por los - cuáles fue creado, debe obtener ingresos (riquezas), dicha obtención debe - estar plasmada en su orden jurídico y ejecutada al amparo de este.

A la facultad que tiene el Estado para allegarse los recursos - necesarios, se le ha denominado Potestad Tributaria del Estado.

La Potestad Tributaria del Estado, no es una potestad arbitra-- ria o sin justificación, ya que al recaudar los ingresos, el Estado persi-- que fines lícitos que contribuyan a lograr el bien común.

Para ACOSTA ROMERO, los fines del Estado los considera: "Como - los fines mediatos y en última instancia, debe ser la persecución del bene- ficio general, el bien común o el interés público" (2).

Para FRAGA, los términos "fines y atributos", se encuentran es- trechamente vinculados, y dice: "Los fines del Estado condicionan sus atri- buciones consecuentemente mientras menos desarrollo real y material tenga - el Estado, menos serán sus atribuciones aunque no ideales" (3).

(2) ACOSTA ROMERO, Miguel. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa. México. Pág. 45.

(3) FRAGA, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa. México, 1980. - Pág. 14.

Lo anterior se interpreta y sólo cabe, para el Estado primitivo, no para la concepción del Estado moderno.

¿Cuál será el alcance de la frase atributos del Estado? así - por ejemplo, en materia de patrimonio privado, ¿hasta donde podrá intervenir el Estado como uno de sus atributos?, al respecto se han dado varias - respuestas y para FRAGA: "Mientras el intervencionismo del Estado lo aconseja en forma moderada, el socialismo lo pregoniza sin ninguna limitación, ya que precisamente es el medio más adecuado para llegar a la finalidad - que persigue" (4).

2. INGRESOS DEL ESTADO

El poder o soberanía tributaria, se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos (ingresos). Los ingresos del Estado - que de alguna manera constituyen los recursos económicos del mismo, proceden según PUGLIESE: "De generaciones pasadas, actuales y futuras, señala además el autor citado, que los ingresos públicos que tienen su fuente en el patrimonio del Estado son frutos de un legado recibido de generaciones anteriores" (5).

Doctrinariamente, se ha discutido si los ingresos que percibe el Estado, se les debe llamar: contribuciones, tributos, ingresos, créditos fiscales o impuestos. Al respecto, RODRIGUEZ LOBATO dice: "La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufra--

(4) *Ibidem*. Pág. 16.

(5) PUGLIESE, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa. México, 1981. Pág. 159.

gar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas aquellas - que fija la ley a cargo de particulares que se adecuen a la hipótesis prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan, ya sea de acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa y arrendamiento entre otros), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de libertad (donación o legado).

A las contribuciones del primer tipo o sea las forzadas, se - les denomina tributos, abarcan diferentes exacciones, como son: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; y conjuntamente son este tipo de contribuciones las que interesan al derecho fiscal" (6).

Por otra parte MARGAIN MANAUTOU, concluye que para el Fisco Federal, todo ingreso que recaude, provenga de la fuente que sea, es ingreso fiscal.

Existen un sinnúmero de clasificaciones de ingresos, dependen do de cada autor y no es el momento ni el objeto de estudio el analizar a fondo dichas clasificaciones; sin embargo, estas son algunas ideas que resultan importantes.

MARGAIN MANAUTOU propone la siguiente clasificación: "Uno en -

(6) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. DERECHO FISCAL. Editorial Porrúa. México, 1982. Págs. 52 y 53.

el que queden comprendidas las fuentes impositivas, y otro en el que queden comprendidas las restantes fuentes de ingresos.

Dentro del grupo de contribuciones quedan comprendidos los siguientes conceptos: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales; y comunes a estos tres tributos: causados en ejercicios anteriores, pendientes de liquidación o de pago, o sea lo que comúnmente se conoce como rezagos: multas por violaciones a ordenamientos tributarios por falta de pago oportuno de los tributos.

Dentro del grupo de otros ingresos quedan comprendidos; los productos, o sea los ingresos derivados de la explotación de los bienes del dominio privado: utilidades de organismos descentralizados y empresas de participación estatal en las que el Estado es accionista mayoritario; los derivados de ventas de bienes y valores; y los de repercusiones de capital. Los aprovechamientos, que comprenden entre otros ingresos no tributarios, indemnizaciones, regalías, y por último los ingresos derivados de los financiamientos crediticios tales como: emisión de bonos, emisión de papel moneda, descuento de documentos y empréstitos" (7).

ACOSTA ROMERO, señala que le parece poco afortunado el término "contribuciones" en lugar de "Impuestos" y señala, que más bien el término contribuciones habla de una contribución espontánea y no establecida mediante imperio del Estado. (8).

Y para DE LA GARZA, los ingresos se clasifican en tributarios y

(7) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Universitaria Potosina. México, S.L.P., 1981. Pág. 68.

(8) ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit. Págs. 590 y 591.

no tributarios, y dice: "Dentro de los ingresos tributarios quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Dentro de los no tributarios quedan comprendidos: todos los demás ingresos públicos, ya sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición de un acto de derecho privado como puede ser la venta de bienes del Estado" (9).

Se comparte la clasificación propuesta por MARGAIN MANAUTOU por que es de considerarse la más apegada a la clasificación que hace la legislación sustantiva, o sea el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 2º y 3º. Además, la clasificación expuesta por el tratadista citado, tiene el mérito de haber sido expresada por el autor, mucho antes de las reformas sustanciales hechas al Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el año de 1983.

2.1 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

La legislación sustantiva en materia fiscal, adopta al término "CONTRIBUCIONES" para englobar algunos de los recursos que obtiene el Estado y estos son: Impuestos; Aportaciones de Seguridad Social; Contribuciones de Mejoras y Derechos.

Los Aprovechamientos no son clasificados dentro de las Contribuciones, sin embargo, es importante apuntar que constituyen ingresos para el Estado y que contribuirán a que éste cumpla sus fines.

(9) DE LA GARZA, Sergio Fco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Editorial Porrúa. México, 1985. Pág. 109.

Sobre la Clasificación de las Contribuciones, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º señala:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

1º Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

2º Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

3º Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

4º Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen -

la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción IV de este artículo, las contribuciones correspondientes, tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º."

Y en el artículo 3º del mismo Ordenamiento, se trata lo referente a los Aprovechamientos.

"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Existen además las contribuciones de carácter Federal, que son las mismas contribuciones antes señaladas, con la salvedad que se aplican en materia Federal, es decir, de aquellas actividades reservadas a la Federación y causadas por los particulares en el ejercicio de la concesión - - para participar en dichas actividades.

En materia de aduanas, existen los Impuestos al Comercio Exterior, los Derechos por Servicios Aduaneros y Aprovechamientos; tratándose de Importación o de Exportación, estos son considerados contribuciones de carácter Federal y que forman la parte medular de esta investigación.

2.2 EL IMPUESTO

Dentro de la clasificación de las Contribuciones, se encuentran los impuestos, que sin duda constituyen la parte más importante, fuente de ingresos al Estado.

El impuesto es aquel que se encuentra plasmado en la Ley y que deberá ser pagado por los gobernados, ya sea personas físicas o morales que se encuentren bajo la hipótesis normativa que preve dicha Ley.

¿ Qué son los impuestos ?

El Código Fiscal de la Federación vigente, expresa en su artículo 2º que "los impuestos son contribuciones....". Si se entiende como una definición, se denota que será impuesto todo aquel diferente a los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, siempre y - - cuando estén establecidas en Ley.

Esta -DEFINICION- es general y se diferencia de la que señalaba el Código Fiscal de la Federación de 1967, que decía en su artículo 2º "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que la ley fija con carácter general (y obligatorio) a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.

El legislador del Código Fiscal vigente consideró que la definición anterior contenía elementos aplicables a todos los tributos y no definía de manera clara que se entendía por impuesto.

Sobre la definición de Impuesto DE LA GARZA, señala "El Impuesto es una prestación tributaria obligatoria EX-LEGE, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos" (10).

De todas las Contribuciones conocidas, el Impuesto ha sido objeto de múltiples análisis y se han emitido una diversidad de clasificaciones tales como: a) Impuestos Directos e Indirectos; b) Impuestos Reales y Personales; c) Impuestos Objetivos y Subjetivos; d) Impuestos Generales y Especiales; e) Impuestos sobre Renta, Capital y Consumo; f) o bien se clasifica de acuerdo a los elementos del impuesto como sea el sujeto, base. Sin embargo, el objeto principal del estudio no lo constituye el impuesto, de ahí que por ahora sólo resta apuntar, una de las características esenciales del impuesto, consiste en que éste debe estar plasmado en una ley, de ahí el principio de Derecho que reza "no hay tributo sin ley" y el impuesto es un tributo, de ahí que sea aplicable tal principio.

(10) DE LA GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. Pág. 347.

Al respecto se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar en el Semanario Judicial de la Federación que no es suficiente que la ley indique o señale el impuesto, sino además la cuantía, cuota y el término para pagarlo, y dice textualmente "Para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el Estatuto Constitucional invocado, es preciso, no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario."

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. V época. Tomo LXXXI. Pág. 6374, toca 7784/939. Manuel Menchaca Coagraviados.

MARGAIN MANAUTOU señala "Que en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y en el artículo 73 fracción VII del mismo Ordenamiento, se dispone, que el Congreso de la Nación debe discutir y aprobar las Contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, o sea que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el poder legislativo, salvo los casos de Decreto Ley y Decreto Delegado" (11).

(11) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 74.

Dentro de los impuestos establecidos en ley destacan el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y los Impuestos al Comercio Exterior.

3. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

No puede concebirse un Estado sin ingresos, un Estado no puede allegarse recursos, si no cuenta con la normatividad que lo lleve a crear_ y recaudar ingresos de manera legal, justa y ordenada.

Siendo la población uno de los elementos fundamentales que conforman al Estado, serán los integrantes de la población, quienes aporten - los recursos financieros necesarios que requiere el Estado Mexicano, según su Ordenamiento Jurídico Supremo que es la Constitución Política Federal, quien ordena la obligatoriedad de pagar contribuciones. Es en la Constitución Política Federal, en la que se encuentra el fundamento al ejercicio - de la Potestad Tributaria del Estado, al consagrar en su artículo 31 frac-ción IV, una de las obligaciones de los mexicanos, esta es, la obligación tributaria.

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la - Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera propor-cional y equitativa que dispongan las leyes".

El artículo Constitucional antes citado, consagra el principio de Proporcionalidad y Equidad, dicho principio se deriva del propio texto,

al señalar que: "... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este principio ha resultado de tal importancia para la Suprema Corte de Justicia, que ha dictado Jurisprudencia en el sentido de que: "La proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual". Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte Pleno. Tesis II. Pág. 42.

Se comparte plenamente el criterio de la Suprema Corte, lo -- que no es del todo correcto, es que utiliza el término "impuestos", pudiendo y debiéndose en todo caso utilizar el término "contribuciones".

Por otra parte, para SAYAGUES CASO, "La recaudación normal de las contribuciones fiscales es indispensable para el correcto cumplimiento de la actividad de los órganos del Estado, cuya gestión y funcionamiento dependen en gran parte de dichos recursos..." (12).

Conocido es que la actividad del Estado se extiende e identifica constantemente, con el objeto de cumplir en forma eficaz sus fines y atribuciones; así en la medida en que aumenta la actividad administrativa, se requieren mayores elementos económicos, personales y materiales, lo -- que trae como consecuencia una mayor afectación a los derechos e intereses de los gobernados.

PUGLIESE señala que: "La obligación tributaria se justifica -- sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desa

(12) SAYAGUES CASO, Enrique. TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO II. Editorial Artin Bianchi Antuna. Montevideo Uruguay, 1959. Pág. 428.

parecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público. Para desvirtuar esta observación no se podría objetar el hecho de que casi en todos los Estados modernos, son los mismos contribuyentes, quienes permiten por la intervención de sus representantes, que se les cobren tributos, porque se trata de establecer las bases éticas y jurídicas de un hecho existido en todas las épocas y en todos los Estados cualquiera que haya sido su estructura política..." (13).

Con base en lo anterior, se puede observar que la autoridad hacendaria debe allegarse de todos los recursos posibles para poder dar cumplimiento a los fines y objetivos que persigue el Estado, consecuentemente, el cumplimiento al que hace alusión de manera indirecta el artículo 31 Constitucional, debe ser cumplimiento voluntario, ésto constituiría la premisa general.

Corresponde al Derecho Tributario establecer las normas jurídicas para que el Estado ejercite su Potestad Tributaria. Sobre el Derecho Tributario PUGLIESE señala "El Derecho Tributario es aquella parte del Derecho Financiero que se ocupa del estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación de los ingresos, constituidos casi exclusivamente por los atributos (impuestos, recaudaciones fiscales por servicios públicos específicos, contribuciones fiscales de diversa naturaleza)". (14).

El concepto que ofrece DE LA GARZA, sin duda alguna, resulta ser más complejo y actualizado, ya que él cita las contribuciones a las cua

(13) PUGLIESE, Mario. Op. Cit. Pág. 285.

(14) PUGLIESE, Mario. Op. Cit. Pág. 159.

les hace referencia el Código Fiscal de la Federación. De esta manera entiende por Derecho Tributario: "El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), y las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas" (15).

La mayoría de los tratadistas coinciden en señalar que el Derecho Tributario -fiscal para otros- constituye la parte más importante - del Derecho Financiero estudia, tanto los ingresos como los egresos.

3.1 SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

En la Relación Tributaria, se distinguen dos sujetos, por una parte al Estado y por la otra al particular, o bien, suele distinguirse al Gobernante y Gobernado, siendo el primero el que impone los tributos y el segundo el que paga esos tributos o fiscalmente llamados Contribuciones.

No puede entenderse una relación tributaria, si faltara alguno de los sujetos de la Relación Tributaria, ya sea el Activo o Pasivo.

El Estado suele asignarse la denominación de sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria, ya que es quien impone y recauda las Contribuciones y el sujeto pasivo al particular, contribuyente, quien será el sujeto obligado al pago de las Contribuciones causadas.

(15) DE LA GARZA, Sergio Fco., Op. Cit. Pág. 17.

El sujeto pasivo puede ser una persona física o bien una persona moral, siendo ésta una ficción de la ley, también es obligada en los términos del contribuyente persona física, responsable solidario.

El sujeto activo debe tener competencia para exigir el pago de las Contribuciones; en las próximas páginas se estudiará en forma más amplia la competencia de la autoridad.

En nuestro país, el único sujeto activo es el Estado y así se plasma en la Constitución Federal Mexicana, en la que el artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, señalando, que la facultad de recaudación sólo puede ser ejercida por la Federación, los Estados y los Municipios.

Como se puede apreciar, se está hablando de tres sujetos diferentes, los cuales en realidad son uno solo que es el Estado, (el objeto de reunir a estas tres partes integrantes de la Federación en el término Estado, únicamente es para los fines de este estudio). El Estado Mexicano es un Estado de Derecho y como tal, su organización se funda en el principio de separación de poderes, cada uno de estos tiene asignada preferentemente, una de las funciones clásicas: el Poder Legislativo: la función legislativa; el Poder Ejecutivo: la función administrativa; el Poder Judicial: la función jurisdiccional. Sin embargo, hay autores como DE LA GARZA, que señalan que "la actividad financiera del Estado, se realiza -- preponderantemente por vía del Poder Ejecutivo" (16).

(16) DE LA GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. Pág. 81.

3.2 LA OBLIGACION FISCAL

La obligación fiscal o tributaria responde a la existencia de acreedores. ¿Qué es el Acreedor? el Acreedor de la Obligación Fiscal es - el Estado, ya que al imponer las Contribuciones, provoca que exista un deu dor, siendo éste el contribuyente.

De ahí que la obligación fiscal tenga su origen en las contri buciones impuestas y corresponderá al sujeto que se coloque bajo esa situa ción jurídica prevista a el Ordenamiento legal, quien deba cumplir esa - - obligación.

Esta obligación fiscal es de naturaleza diferente a la obliga ción de Derecho Privado, la única semejanza es que en ambos se distingue - la existencia de dos sujetos y un objeto.

El concepto de obligación fiscal cuenta aún con los elementos de la obligación en el Derecho Romano que decía: "OBLIGATIO IURIS VINCULUM, CUO NECESITATE ADSTRINLLIMUR CIVITATE IURE", es decir, la obligación es -- vínculo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar algo confor me al derecho, en consecuencia, en la obligación fiscal se observa esa "Ii ga" entre el Estado y el Contribuyente, siendo éste último, quien cumplirá con el pago de dicha obligación, ya sea en forma pecuniaria o cuando así - lo señale el Ordenamiento, será en especie.

Para MARGAIN MANAUTOU, existen nueve diferencias básicas en - tre la obligación de Derecho Privado y la obligación Tributaria, recalcando

asi la importancia de ésta última:

"La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, v. gr.: cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.

En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho Privado, el acreedor puede ser un particular o una entidad;

En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado;

En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer;

La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en

efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar el Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios;

La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no;

La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima;

La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla la obligación" (17).

3.2.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Una vez señalado ¿Qué es la Obligación Fiscal? se debe indicar en que momento se genera o nace dicha obligación.

(17) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Págs. 229 y 230.

Si las obligaciones fiscales se encuentran debidamente plasmadas en los Ordenamientos fiscales y surgirán, en el momento que el sujeto pasivo realice con su conducta de hacer o no hacer la hipótesis normativa prevista en dichos Ordenamientos.

Por lo tanto, la obligación nace al coincidir la conducta del contribuyente con la situación legal prevista por la ley.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º señala el momento en que se causa (nace) la obligación fiscal y dice:

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad...."

Sobre el momento de la causación de las contribuciones y refiriendome en forma especial al impuesto MARGAIN MANAUTOU, señala: "El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en --

que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros -EXPORTACION e IMPORTACION- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, - las mercancías objeto del gravamen" (18).

3.2.2 CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL PAGO Y EPOCA DE PAGO

Causada la obligación fiscal por parte del sujeto pasivo, éste debe proceder al cumplimiento voluntario de su obligación fiscal, y el cumplimiento se traduce en el pago del crédito fiscal.

El legislador, al establecer la contribución, fija el plazo o época en que deberá realizarse el pago y si no se cumple posteriormente hará exigible el pago.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 20 en concordancia con el artículo 8º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación consigna algunas disposiciones aplicadas en materia de pago y dice:

"Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero, se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco

(18) MARGAIN MANAÛTOU, Emilio. Op. Cit. Págs. 279 y 280.

de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios, se con
derará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las ins
tituciones de crédito en la ciudad de México o, en su caso, al tipo de cam
bio establecido por el Banco de México cuando se trate de actos o activida
des que deban realizarse con las instituciones de crédito sujetos a un tipo de cambio diferente al anterior, al día en que se causen las contribu--
ciones. El tipo de cambio promedio para enajenación a que se refiere este párrafo, será el que mensualmente publique la Secretaría de Hacienda y Cré
dito Público durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda, para cada uno de los días de dicho mes de calendario. Para los días en que las instituciones de crédito no hubieran realizado -
operaciones, se tomará en cuenta el tipo de cambio correspondiente al día inmediato anterior en que si las hubieran realizado.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento
de impuestos o de cantidades equivalentes a estos, pagos en moneda extran
jera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo seña
lado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impues
to que se traslada o en su defecto, cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se conside
rá el tipo de cambio que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

mediante disposiciones de carácter general.

Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios; los cheques personales no certificados, únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes de el adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- 1.- Gastos de ejecución
- 2.- Recargos
- 3.- Multas
- 4.- La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo, no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones, se considerarán, inclusive, las fracciones del peso; no obstante lo anterior, para efectuar el pago se estará a lo dispuesto por la Ley Monetaria.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se pagan mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación que la información

correspondiente se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectúe el pago".

La fecha de pago de la obligación fiscal, debe ser en la fecha o dentro del plazo señalado en la ley, así lo ha consagrado expresamente el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º, párrafo cuarto que dice: "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

1.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarias, los enterarán a más tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

2.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación..."

Así mismo, el contribuyente tiene el derecho de efectuar pagos provisionales a cuenta de la obligación fiscal causada.

Sobre el pago, MARGAIN MANAUTOU, señala: "Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda

tener la Hacienda Pública del propio causante...

El pago debe hacerse dentro del tiempo que señala la ley. Este término puede considerarse en algunos casos, como un requerimiento imperonal dirigido a todos los causantes para que dentro de cierto plazo, hagan los pagos..." (19).

4. ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL ESTADO

Como se apuntó, el Estado tiene la facultad de establecer tributos, de recaudarlos, estableciendo los lineamientos legales para imponerlos y obtenerlos. Sin embargo, el contribuyente en ocasiones no cumple o cumple parcialmente con su obligación de pagar contribuciones. En consecuencia, el Fisco debe instrumentar los mecanismos suficientes y necesarios, a fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal, a esta actividad se le ha denominado "Actividad Fiscalizadora del Estado".

Esta actividad fiscalizadora consiste en cerciorarse o comprobar que se cumpla con las obligaciones fiscales, esta comprobación se lleva a cabo a través de diferentes medios, llamados medios de Fiscalización.

Sin actividad financiera del Estado, no se podría hablar de Fiscalización, ya que la actividad financiera del Estado, según ACOSTA -- ROMERO, es: "Aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos. Esta

(19) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 280.

actividad del Estado, desde luego, se desenvuelve en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro, pues es satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado" (20).

Las riquezas de un Estado están ahí y es justamente mediante su actividad financiera y posteriormente fiscalizadora, cuando pone en marcha los mecanismos de obtención, administración y aplicación de las riquezas traducidas en diversas clases y recursos, que técnicamente se está - obligando a denominar ingresos.

Dentro del marco jurídico, bajo el cual se conceptúa la actividad fiscalizadora del Estado, destacan dos términos jurídicos que pueden ser utilizados indistintamente, ya que son sinónimos y son: fiscalizar y fiscalización.

"El fiscalizar consiste en analizar y presentar ante las autoridades hacendarias, el estado de los sujetos pasivos de la relación tributaria, a través del empleo de diversos métodos de comprobación, tales como auditorías, inspecciones, intervenciones, verificaciones, con el fin de -- comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y terceros relacionados con ellos" (21).

Uno de los objetivos de la función de fiscalización, es promover y mantener un alto grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, mediante verificaciones de las autoridades fiscales, con -

(20) ACOSTA ROMERO, Miguel. TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa. México, 1982. Pág. 586.

(21) VILLANUEVA OLVERA, Lucía. Tesis Profesional "INSTANCIA ACLARATORIA DE LAS ACTAS DE AUDITORIA". Facultad de Derecho, U.N.A.M. México, 1980. Pág. 58.

el fin de que estos cumplan correctamente con sus obligaciones de carácter fiscal.

Para que este objetivo se cumpla, las autoridades Federativas y Estatales, llevan a cabo las acciones que fomentan dicho cumplimiento o en su caso, provocan, obligan a los contribuyentes a cumplir con esa obligación y es justamente la visita domiciliaria un medio de comprobación.

Al respecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha señalado: "La reforma administrativa que vive el país ha traído aparejado, el fortalecimiento de los derechos de los particulares frente a las autoridades administrativas, una seguridad jurídica, necesaria en todo estado de derecho o una administración de justicia rápida y expedita que culmina en un mejoramiento económico, social y cultural del propio país.

De ahí la preocupación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de informar y asistir a los contribuyentes, de adoptar medidas y utilizar los elementos necesarios que permitan a los particulares cumplir siempre y oportunamente con sus obligaciones fiscales..." (22).

De lo anterior se desprende la importancia que tienen los ingresos dentro de la actividad financiera del Estado, ya que una de las formas de fiscalización que lleva al Estado para obtener sus ingresos, son las visitas domiciliarias.

Se considera que la actividad fiscalizadora del Estado, entendiéndose por esta como: "La organización política soberana de una sociedad hu

(22) Folleto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Editorial Gráficas Hacienda. México, 1986. Pág. 3.

mana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración, que persiguen determinados fines mediante mecanismos y fórmulas legales de fiscalización, para obtener los ingresos necesarios y así poder cumplir con una de las etapas más importantes de la actividad financiera del Estado, la cual finalmente le dará vida, es decir, le concede su naturaleza jurídica, ya que sin una actividad financiera, no se podría hablar de una actividad fiscalizadora".

A los términos acción fiscalizadora, fiscalizar o fiscalización, se consideran sinónimos; de ahí que se pueda utilizar indistintamente uno u otro término.

MARTINEZ VERA, conceptúa la fiscalización o inspección de tributos como él la llama, de la siguiente manera: "Es la acción llevada por los agentes del fisco y sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y los terceros vinculados a la relación jurídica fiscal han cumplido con las contribuciones que imponen las normas legales correspondientes" (23).

Esta definición es bastante clara, porque señala dos elementos fundamentales: agentes del fisco, en la que ya no se hace mención al Estado como tal, ya que el fisco es parte de él y constituye todo un órgano, aparato gubernamental estatal.

(23) MARTINEZ VERA, Rogelio. LA FISCALIZACION DE IMPUESTOS FEDERALES. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Monterrey, N.L. México, 1981. - Pág. 5.

El otro elemento señalado en la definición anterior, es el de los sujetos pasivos o terceros. En párrafos anteriores, ya se ha referido al sujeto activo (Estado) y al sujeto pasivo (particulares o gobernados) - personas físicas o morales.

Sin embargo, esta definición adolece de un elemento básico, - toda vez que señala que el fisco verifica si los sujetos pasivos han cumplido con las obligaciones que les imponen los Ordenamientos tributarios y la fiscalización no se queda nada más ahí verificando, sino que además, su actuación debe ser más activa, es decir, el fisco mediante esta acción fiscalizadora, goza de la facultad legal de la que ha sido investido por el - ordenamiento legal máximo que es la Constitución, para de una u otra forma y con base en la fiscalización, la autoridad liquidadora determine el crédito fiscal y la autoridad recaudadora la cobre; resultando de esta manera la coercitividad, elemento que complementa la definición anterior.

La acción fiscalizadora, se orienta primordialmente a coadyuvar en forma indirecta al incremento de la recaudación afianzando a la administración tributaria, frente a los contribuyentes como respuesta a su - propensión de evadir o de eludir el pago de las contribuciones. Desde - años anteriores y específicamente en el año de 1985, el entonces Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, GUILLERMO PRIETO FORTUN, dijo: "No habrá incremento en las tasas impositivas nacionales, sino que se perfeccionará el mecanismo de recaudación tributaria, porque las necesidades de recursos son crecientes y al no poder aumentar o modificar las tasas o los impuestos, se deben mejorar los procedimientos - administrativos tributarios, para fomentar el cumplimiento voluntario de -

los contribuyentes, la evasión fiscal es alta y que por ello necesitamos hacer esfuerzos muy sustanciales para combatirla" (24).

Así mismo, la autoridad en ejercicio de sus facultades, puede acudir a diversas acciones para lograr el cumplimiento aún forzado de las obligaciones de los contribuyentes, desde la emisión de requerimientos y liquidaciones provisionales a causantes renuentes, revisión de escritorio hasta llegar a las visitas domiciliarias, de las cuales se han estructurado -- programas, a cargo principalmente de pasantes de las carreras afines a la materia.

ALVAREZ ROBERTO, define a la fiscalización diciendo: "Es una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual, la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes y cuyos objetivos son: A) En forma indirecta persigue la creación de sensación de riesgos en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que -- afrontar las situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; B) En forma mediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente" (25).

Suelen distinguirse dos tipos de fiscalización por parte del Estado estos son: La fiscalización de tipo activa y la fiscalización pasiva.

(24) NORIEGA ALCARAZ, Arturo. DIARIO EL UNIVERSAL. México, día 12 de enero de 1985. Sección de Finanzas. Págs. 1 a 4.

(25) ALVAREZ, Roberto. LA FUNCION DE LA FISCALIZACION. Boletín de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 1980. Pág. 4.

4.1 FISCALIZACION ACTIVA

Al establecer la Fiscalización Activa, el Estado busca comprobar y en su caso, exigir que se cumpla con las obligaciones de carácter fiscal y para ello, ha instrumentado diversos mecanismos o acciones de fiscalización.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 42, señala -- las facultades de las autoridades fiscales para comprobación de las obligaciones propias de la materia fiscal y dice: "La Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios 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, estará facultada para:

- 1.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las de claraciones;
- 2.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o - terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su do micilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a - efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que propor- cionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran;
- 3.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables - solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías;
- 4.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos, sobre los estados financieros de los contribuyentes y su - relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

- 5.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte;
- 6.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones;
- 7.- 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 practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, 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..."

La fiscalización activa es aquella en la cual, el fisco pone en acción los mecanismos legales, materiales y humanos, a fin de hacer efectiva la recaudación de los ingresos. Y es precisamente la visita domiciliaria, uno de los mecanismos de que se vale para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; visita domiciliaria que constituye el objeto de estudio de esta investigación.

4.2 FISCALIZACION PASIVA

La Fiscalización de tipo Pasiva que lleva a cabo el Estado, es aquella forma normal de obtención de ingresos, sin necesidad de poner en marcha los mecanismos de Fiscalización Activa.

Si, es obligación del Estado, recaudar las contribuciones para sufragar los gastos públicos, será su obligación cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones y en su caso, determinar los créditos fiscales omitidos y en la fiscalización pasiva, el Estado no ejerce la coercitividad, ya que el contribuyente cumple voluntariamente.

5. LAS VISITAS DOMICILIARIAS COMO UNA DE LAS FACULTADES MAS IMPORTANTES DE FISCALIZACION EN MATERIA IMPOSITIVA.

La mayoría de los autores que escriben sobre la materia, coinciden en señalar que las Visitas Domiciliarias son el mejor medio de fiscalización, que ha instrumentado la autoridad hacendaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Si bien no existe un concepto sobre lo que se considera Visita Domiciliaria, esta se puede desprender del párrafo segundo del artículo 16 Constitucional y del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Mediante la Visita Domiciliaria, el Estado -Fisco, acude a comprobar en el domicilio fiscal del particular, que este cumpla con las obligaciones que le impone la Constitución y que están plasmadas en su artículo

31. fracción IV, cabe señalar, que a esta obligación no escapan los extranjeros, ya que si bien existe una -laguna- en la Constitución, la ley especial, denominada Ley de Nacionalidad y Naturalización, en su artículo 32 - señala: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las - autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen..."

Y cuando no se cumple con dichas disposiciones, una de las facultades que tiene el Fisco es visitar, esto es, ir a ver a las personas - físicas y morales en su domicilio fiscal o al que señalen para efectos fiscales y en caso de incurrir en incumplimiento, la autoridad ejerce este acto de comprobación denominado Visita Domiciliaria.

Se podría conceptuar a la Visita Domiciliaria como la facultad de que goza la autoridad fiscal, para comprobar en el domicilio fiscal de - los contribuyentes, el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5.1 OBJETO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

El objeto de las Visitas Domiciliarias es dual, de ahí que se distinguen dos objetos de las mismas:

- a) El objeto directo de la visita domiciliaria es comprobar - el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las obligaciones fiscales, es un término genérico, de ahí que mientras se - trata de obligación en materia fiscal, la autoridad hacendaria o fiscal, - tendrá esa facultad de comprobación.

Al comprobar que se cumpla con la obligación primaria, que en todo caso sería el pago de las contribuciones, se logrará el segundo objeto de la visita;

b) Comprobar y exigir que se cumpla con la obligación principal y las accesorias, tales como el pago de multas y recargos y en su caso, proporcionar los elementos necesarios y suficientes, a fin de que otra autoridad ejercite actos propios de su competencia.

Para ACOSTA ROMERO, el objeto indirecto de la visita será - - "Realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos y ejercer la potestad pública que tiene encomendada" (26).

5.2 SUJETOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

En páginas anteriores, se ha señalado que existen dos sujetos en la relación jurídico-tributaria, siendo estos el Estado-Fisco y el particular o contribuyente, ya sea como persona física o moral.

El sujeto activo, que en este caso es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus autoridades competentes.

Los sujetos pasivos que son aquellos a los que va dirigida la visita domiciliaria, MARGAIN MANAUTÓU señala: "Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral que de acuerdo con la ley, se encuentra obligada al pago del gravámen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos; bien -

(26) ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit. Pág. 361.

por el que haya originado el nacimiento del Crédito Fiscal, sólo o en concurrencia de otras personas; bien por el que haya substituido al deudor primitivo, voluntariamente o por impuesto que la ley impone y que trajo -- como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que dio nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto al pago de un gravámen no cubierto por el deudor primitivo" (27).

Es requisito importante que el sujeto activo sea autoridad competente, entendiéndose por esta: "A la autoridad que tiene facultad para realizar determinados actos que atribuye a los órganos de la Administración Pública del orden jurídico" (28).

5.2.1 CONCEPTO DE VISITA

Cuando se habla de Visita Domiciliaria, se hizo alusión al término visitar, término que no tiene una definición jurídica, sin embargo, se entiende la acción de ir a ver, visitar a alguien, conocer algo en un lugar determinado y tratándose de las visitas domiciliarias, el lugar debe ser el domicilio fiscal del visitado.

El Fisco va a donde se encuentra el contribuyente y ese lugar, debe ser su domicilio fiscal o el considerado para esos efectos. Sobre el domicilio me ocuparé en forma más amplia enseguida.

(27) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Págs. 263 y 264.

(28) ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit. Pág. 361.

5.2.2 CONCEPTO DE DOMICILIO

Este concepto reviste mucha importancia desde el punto de vista jurídico; de ahí que los estudiosos del derecho, se hayan preocupado en gran medida del estudio de esta figura jurídica y especialmente del domicilio considerado para efectos fiscales.

Al respecto, DE LA GARZA señala: "Para el derecho tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria, tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de que autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es, a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, la normalidad de los casos cumplir sus obligaciones" (29).

El actual Código Fiscal de la Federación toma el concepto de domicilio del Derecho Civil, ya que siendo el domicilio uno de los atributos de la personalidad, su regulación general se encuentra en el Código Civil aplicable en materia común y aplicable en toda la República en materia del fuero federal; este Ordenamiento legal sería aplicable supletoriamente en materia tributaria, en caso de que el Código Fiscal de la Federación -- guardara silencio al respecto.

En el Código Civil para el Distrito Federal aplicable en mate

(29) DE LA GARZA, Sergio. Op. Cit. Pág. 526.

ria común y para toda la República en materia federal, señala en sus artículos 29, 30, 31 y 32 lo que se entiende por Domicilio para efecto Civil y dice:

"Art. 29.- El domicilio de las personas físicas es el lugar don de residen habitualmente, y a falta de este, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, -- cuando permanezca en el por más de seis meses.

Art. 30.- El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el -- cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.

Art. 31.- Se reputa domicilio legal,

I.- Del menor de edad no emancipado, el de la persona a cuya patria potestad esta sujeto,

II.- Del menor de edad que no esté bajo la patria potestad y del mayor incapacitado, el de su tutor,

III.- En el caso de menores o incapaces abandonados, el que resulte conforme a las circunstancias previstas en el artículo 29,

IV.- De los cónyuges, aquel en el cual estos vivan de consuno sin perjuicio del derecho de cada cónyuge de fijar su domicilio en la forma prevista en el artículo 29,

V.- De los militares en servicio activo, el lugar en que están destinados,

VI.- De los servidores públicos, el lugar donde desempeñan --

sus funciones por más de seis meses,

VII.- De los funcionarios diplomáticos, el último que hayan -
tenido en el territorio del estado acreditante, salvo con respecto a las - -
obligaciones contraídas localmente,

VIII.- De las personas que residan temporalmente en el país en
el desempeño de una comisión o empleo de su gobierno o de un organismo inter
nacional, será el del Estado que los haya designado o el que hubieren tenido
antes de dicha designación respectivamente, salvo con respecto a obligacio--
nes contraídas localmente, y

IX.- De los sentenciados a sufrir una pena privativa de la li
bertad por más de seis meses, la población en que la extingan, por lo que to
ca a las relaciones jurídicas posteriores a la condena, en cuanto a las rela
ciones anteriores, los sentenciados conservarán el último domicilio que ha--
yan tenido.

Art. 32.- Cuando una persona tenga dos o más domicilios se le
considerará domiciliada en el lugar en que simplemente resida, y si viviere
en varios, aquel en que se encontrare."

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación vigente en el -
artículo 10; señala con precisión lo que se considera como domicilio para --
efectos fiscales:

"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 y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

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

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.

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

Sobre el domicilio, DE LA GARZA señala que el: "domicilio responde, en la legislación tributaria, a propósitos y necesidades distintas a las del derecho común. Por esta razón, en la generalidad de los sistemas jurídicos se hace una distinción entre la institución civil del domicilio y la institución fiscal del domicilio, la cual debe ser apropiada para los fines del

derecho tributario. También resulta conveniente fijar definiciones en cuanto a establecimiento y residencia, que sean útiles para determinar el domicilio fiscal y cuyas nociones pueden ser distintas al derecho común" (30).

Sin embargo, en las reformas al Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985, se adicionó su artículo 10º en el último párrafo relativo a " La pretención del legislador es que si el contribuyente tiene duda sobre - cual debe ser su domicilio fiscal, la autoridad le dirá que según se coloque en alguno de los supuestos del artículo 10º del Código Fiscal de la Federación, se considerará su domicilio fiscal. De ahí que la autoridad pueda realizar diligencias en el lugar que de acuerdo a este precepto se considera domicilio fiscal.

Si se puede señalar otro domicilio que no sea el fiscal para -- oír notificaciones, pero no puede haber más que un sólo domicilio fiscal registrado".

Aunque ha sido de importancia la función del legislador, el intentar delimitar y precisar el alcance de lo que se debe considerar como domicilio fiscal, es sólo parte de la forma que debe buscar la autoridad hacendaria para obtener una mejor recaudación y evitar la evasión y obligar al -- cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal.

Para MARGAIN MANAUTOU, el concepto de domicilio varía en el derecho tributario, dependiendo de si es un impuesto real o personal, y señala:

(30) DE LA GARZA, Sergio. Op. Cit. Pág. 527.

"Si es real se entiende al lugar en que se percibe la renta gravable el lugar en que esté establecido el negocio, o el lugar en que está ubicado el bien objeto del gravamen. En el impuesto personal se entiende al lugar en que reside el causante, el lugar en que se encuentre o el lugar que el legislador le fije" (31).

Los argumentos doctrinales de los juristas confirman la idea de que la regulación que hace el Código Civil de la figura jurídica del domicilio, es y ha sido la base de nuestro derecho en materia de domicilio, ya sea materia tributaria o no.

En relación al domicilio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado lo siguiente: "Para los efectos fiscales debe tenerse como domicilio de los causantes, el lugar donde tengan establecida su oficina o -- despacho sin que la Secretaría de Hacienda, aclarando en este sentido la ley, pueda considerar que viola la disposición del artículo 29 del Código Civil".
Suprema Corte de Justicia de la Nación. Segunda Sala. Tomo XLV. Pág. 694.

Y en una tesis señala: "DEBEN REALIZARSE EN EL DOMICILIO LEGAL DE LAS PERSONAS FISICAS O MORALES. INDEPENDIEMENTE DE QUE LAS AUTORIDADES SEÑALEN EN DIVERSO DOMICILIO EN LA ORDEN DE VISITA.- La interpretación - apegada al sentido estricto del artículo 16 Constitucional en relación con - las garantías que tal precepto otorga a las personas físicas o morales sujetas a una visita domiciliaria, para comprobar si se han acatado las disposiciones fiscales, pone de manifiesto que uno de los derechos fundamentales --

(31) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 270.

que confiere dicho dispositivo a los gobernados sujetos a una visita domiciliaria consistente en que ésta se realice precisamente en el domicilio legal de aquellos.

En estos términos, independientemente del domicilio que se señale en una orden de visita, si ésta se lleva a cabo en el verdadero domicilio legal de la persona visitada y si además, tal visita es entendida directamente con la persona investigada por sí o a través de su representante legal, resulta incuestionable que la misma fué debidamente realizada.

A.D. 1004-80 Inmobiliaria de Desarrollo, S.A. 12 de marzo de 1981. Unanimidad de 4 votos, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a -- 1985. Segunda Sala".

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

Revisión 995/78, de 29 de enero de 1980, Mayoría de 5 votos y 3 en contra. - Magistrado Ponente, Margarita Lomeli Cerezo.- Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, Tomo III, Pág. 80.

Se puede concluir, que la visita domiciliaria para efectos fiscales, atendiendo al Domicilio, es aquella mediante la cual la autoridad fiscal competente, se constituye en el domicilio fiscal de una persona física o moral, con el objeto de comprobar si se ha cumplido correctamente con sus -- obligaciones tributarias.

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN MATERIA ADUANAL

1. LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR
 - 1.1 IMPUESTO DE IMPORTACION
 - 1.2 IMPUESTO DE EXPORTACION
 - 1.3 OBJETO Y SUJETOS DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR

2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS
 - 2.1 GARANTIAS Y PRINCIPIOS DE LEGALIDAD
 - 2.1.1 MANDAMIENTO ESCRITO
 - 2.1.2 AUTORIDAD COMPETENTE
 - 2.1.3 FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ACTO DE AUTORIDAD
 - 2.1.4 CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO

3. CLASIFICACION DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS
 - 3.1 VISITAS DOMICILIARIAS DE INSPECCION
 - 3.2 VISITA DOMICILIARIA DE AUDITORIA

4. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANAL
 - 4.1 AUTORIDAD COMPETENTE
 - 4.1.1 SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
 - 4.1.2 DIRECCION GENERAL DE ADUANAS

- 4.1.2.1 DIRECCION DE INSPECCION ADUANERA
- 4.2 LUGAR O LUGARES OBJETO DE LA VISITA
- 4.3 LA ORDEN DE VISITA
- 4.4 IDENTIFICACION E INICIO DE LA VISITA
- 4.5 ASEGURAMIENTO DE DOCUMENTACION
- 4.6 NOMBRAMIENTO DE TESTIGOS
- 4.7 LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES Y FINAL
- 4.8 CONCLUSION DE LA VISITA

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN MATERIA ADUANAL

1. LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR

¿Qué son los impuestos al Comercio Exterior?

La interrogante antes planteada comprende dos términos fundamentales:

- a) IMPUESTOS
- b) COMERCIO EXTERIOR

En cuanto a los impuestos, en páginas anteriores se han emitido algunas consideraciones, ahora sólo hasta decir, que el impuesto es una contribución establecida en ley y que deberá pagar aquel sujeto que se coloque en el supuesto de la norma, de ahí la importancia del segundo elemento de la interrogante planteada.

El supuesto de la norma es "quien realice actos de Comercio Exterior deberá cubrir las contribuciones", de ahí que se tenga que pagar el impuesto correspondiente.

Por Comercio Exterior se entiende a la actividad comercial -- realizada entre sujetos de diferentes países o naciones.

Entiendo por actividad comercial al intercambio de mercancías

o productos con fines de lucro o beneficio social.

Sobre el Comercio Exterior, el DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, señala: "El Comercio Exterior constituye aquella parte del sector externo - de una economía que regula los intercambios de mercancías y productos entre proveedores y consumidores residentes en dos o más mercados nacionales y/o países distintos. Se trata de transacciones físicas entre residentes de -- dos o más territorios aduaneros que se registran estadísticamente en la balanza comercial de los países implicados. Es decir, para los proveedores-exportadores, la transacción al Comercio Exterior se registra en la columna "Exportación" mientras que para los consumidores e importadores de esa misma transacción se registra en su balanza comercial en la columna de "Importación". El Comercio Exterior de una país en la actualidad comprende, tanto sus intercambios mercantiles tradicionales, como transacciones que re- - caen sobre tecnología en general.

El derecho económico mexicano es el sector que aborda el régi-
men jurídico del Comercio Exterior, en el cual, el Ejecutivo Federal tiene_ a su cargo el control de conformidad con el artículo 131, inciso segundo de la Carta Constitucional. Derivado de tal precepto, la Ley Orgánica de la - Administración Pública Federal, encarga a la Secretaría de Comercio a tr--
vés de la Subsecretaría de Comercio Exterior, competencia para controlar, - tanto las importaciones, como las exportaciones, ya sean definitivas o tem-
porales. Por su parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a tr--
vés de la Dirección General de Aduanas, fiscaliza, recauda los impuestos -
aduanales contemplados en las tarifas generales del impuesto de importación

y de exportación que deben cubrir los importadores y exportadores que participan en el Comercio Exterior Nacional" (32).

En la Constitución Política Federal, se consagra la facultad exclusiva de la Federación para imponer los impuestos al Comercio Exterior, - - siendo éste el artículo 131 que señala: "Es facultad de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el - - territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal, - los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión -- para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos; artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el Comercio Exterior. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

De lo anterior se desprende que es facultad de la Federación establecer impuestos de importación y exportación, así como reglamentar el tránsito de las mercancías, ésta facultad concedida a la Federación, queda expresamente establecida en nuestra ley fundamental.

(32) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, - Tomo I, Editorial Porrúa, S.A. y U.N.A.M., México, 1987, Págs. 515 y 516

Se recordará que nuestro sistema constitucional esta integrado o basado en el sistema de la división de Poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial; cada uno tiene facultades específicas y es una regla general que el Poder Legislativo sea ejercido por una sola persona, sin embargo, en la Constitución Política Federal, existen dos excepciones, una de ellas es el artículo 131 antes transcrito, en el que se otorgan amplias facultades al Ejecutivo para regular diversos aspectos del Comercio Exterior, la razón es que se busca que haya más agilidad, rapidez y flexibilidad a la toma de decisiones y a la ejecución de las mismas en materia de Comercio Exterior, esta excepción presenta dos características que justifican su existencia: a) casos de urgencia y b) del uso de esta facultad, debe darse cuenta al Congreso quien dará su aprobación.

Por su parte, el artículo 73 de nuestra Carta Magna, señala las facultades del Congreso y en la fracción XXIX, señala la facultad de establecer contribuciones, sobre el Comercio Exterior.

Por otra parte, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal otorga facultades a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial para "estudiar, proyectar y determinar los precios oficiales, escuchando la la opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; estudiar y determinar las restricciones por los artículos de importación y exportación, y participar con la mencionada Secretaría, en la fijación de los criterios generales para el establecimiento de los estímulos al Comercio Exterior" artículo 34, fracción V.

La actividad del Comercio Exterior genera dos tipos de impuestos a saber: 1) Impuesto de Importación; 2) Impuesto de Exportación.

1.1 IMPUESTO DE IMPORTACION

Los impuestos al Comercio Exterior son unos de los gravámenes más antiguos, ya que en Grecia y posteriormente en Roma se establecieron. "En Roma fue ANCO MARCIO, quien estableció en el Puerto de Ostia, un impuesto al Comercio Exterior, denominado PORTORIUM, posteriormente fue aplicado a todo el Imperio Romano. Los recaudadores de estos impuestos se llamaban PORTITORES..." (33).

Con este antecedente, se da cuenta de la importancia de estos impuestos que han permanecido hasta nuestros días y tal es el caso del impuesto de importación.

El Impuesto de Importación es aquel que se impone al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que realice actos de entrada al país, de mercancías y medios de transporte, es decir, quien introduzca legalmente mercancías al país causa el impuesto de importación.

La Ley Aduanera, en su artículo 35, fracción I, señala cuales son los impuestos de importación que se causan en materia de Comercio Exterior y dice:

"Se causarán los siguientes impuestos al Comercio Exterior:

I.- A LA IMPORTACION

A.- General, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

(33) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. Op. Cit. Pág. 197.

B.- 5% sobre el valor base del impuesto general

C.- Cuotas compensatorias a la importación de mercancías_ en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, conforme a la ley reglamentaria del artículo 131 de la Constitución Política de los Es tados Unidos Mexicanos en materia de Comercio Exterior..."

MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO

Es importante intentar determinar el momento de causación del impuesto a la importación, debido a que en ese momento surge la obligación, para efectos de la autoridad aduanera y consecuentemente la generación de - contribuciones.

Dependiendo del medio de transporte que se utilice, se causarán las contribuciones especialmente en el impuesto de importación:

a) Tratándose de embarcación, cuando estos sean fondeados al_ puerto al que las mercancías esten destinadas;

b) En mercancías en tránsito por vía terrestre, en el momento que crucen la línea divisoria internacional;

c) En el tránsito aéreo, en el momento de arribo de la aerona ve a un aeropuerto nacional;

d) En la vía postal, dependiendo del medio de tránsito utilizado de acuerdo a lo anteriormente señalado;

e) Cuando se trate de mercancías que se encuentren en la llamada "zona libre", cuando se pretendan introducir al resto del país, será - en el momento que se presenten físicamente ante la autoridad aduanera;

f) En el momento de cambio de régimen aduanero, de temporal a definitivo.

Por otra parte, la Ley Aduanera señala en su artículo 39, los casos en que las mercancías, se presume fueron introducidas al país y que por lo tanto, han causado el impuesto de importación.

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE IMPORTACION

La Ley Aduanera reglamenta en forma clara esta situación, utilizando el método de valoración de las mercancías denominado AD-VALOREM.

"AD-VALOREM término latino que significa "al valor" o "sobre el valor". Se utilizarán en gravámenes al Comercio Exterior... los Aranceles AD-VALOREM son los que establecen derechos según el valor del producto importado" (34).

El sistema de valoración en nuestro régimen aduanero, "En el año de 1964 se llevó a cabo una restructuración radical en materia arancelaria de Bruselas (NAB) plasmado en la tarifa del Impuesto General de Importación con ciertas adecuaciones, como fijar un régimen impositivo mixto mediante cuotas específicas y ad-valorem, además de establecer una base gravable mínima, al precio oficial, lo que convierte el sistema en rígido y difícil de adecuar a los constantes altibajos de los precios internacionales.

El 23 de diciembre de 1974, aparece publicado en el Diario Oficial la Ley del Impuesto General de Importación y la tarifa del Impuesto Ge

(34) Instituto de Investigaciones Jurídicas. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Tomo I. Editorial Porrúa y UNAM. México, 1987. Pág. 197.

neral de Importación que entrará en vigor el 1º de enero de 1975. Gravan las mercancías únicamente mediante cuotas ad-valorem conservando los precios oficiales, lo que implica que se contraría con un sistema arancelario rígido al utilizarse como base gravable para la determinación del impuesto, lo que constituya el valor más alto entre el oficial y el de factura" (35).

El valor de las mercancías será aquel que tengan en el momento de la entrada al territorio nacional, que coincide con el momento de causación del impuesto. A este valor se agregan los gastos de las mercancías hasta el lugar de la introducción, por lo que en territorio nacional estos gastos ya no se suman al valor de las mercancías.

Cabe señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de Comercio son las autoridades que fijan y modifican los precios oficiales de las mercancías de importación.

Y para determinar el valor normal se partirá de:

- 1.- Precio pagado o por pagar;
- 2.- Precio visual de competencia;
- 3.- Precio probable de venta en territorio nacional;
- 4.- Precio efectivo de venta en territorio nacional;
- 5.- Precio que corresponde a la suma de alquileres.

Si por alguna razón no se puede determinar el valor de las mercancías la autoridad valorará la mercancía.

(35) Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Pág. 197.

1.2 IMPUESTO DE EXPORTACION

Al igual que el impuesto de importación, el de exportación es importante en materia de Comercio Exterior, debido a que no existe comercio únicamente de compra, ya que existe la venta de mercancías hacia el extranjero.

El Impuesto al Comercio Exterior, es aquel que se genera al enviar del territorio nacional a otro país mercancías.

El artículo 35, fracción II, señala cuales son los impuestos de Exportación que se causen al colocarse bajo esta hipótesis normativa, y dice:

"II.- A LA EXPORTACION

A.- Conforme a la tarifa de la ley respectiva.

B.- Adicionales.

- a) 3% sobre el impuesto general en exportaciones de petróleo crudo y gas natural y sus derivados y 2% en las demás exportaciones, y
- b) 10% sobre el impuesto general en exportación por vía postal".

CAUSACION DEL IMPUESTO A LA EXPORTACION

Conforme al Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º, párrafo primero, que señala: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales"

y de acuerdo a la Ley Aduanera del Impuesto General de Exportación, se causa en el momento que se pone la mercancía a disposición de la aduana para que ésta, practique el despacho, reconocimiento o verificación física de las mercancías.

DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA EXPORTACION

El valor comercial de las mercancías en un lugar de venta constituye la base gravable para el cálculo del impuesto sobre exportación, si la mercancía a exportar presenta un precio oficial superior al comercial, se aplicará éste. No podrá incluirse a la base gravable el pago de fletes y seguros.

REGLAS COMUNES DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR EN MATERIA DE PAGO Y DETERMINACION DE ESTE

Como se señaló, los impuestos de Importación y Exportación se determinan aplicando al valor de las mercancías (base gravable), la cuota -- que señale la disposición arancelaria de las mercancías.

EL ARANCEL es "Un instrumento legal de carácter económico, considerado como una barrera impuesta al comercio internacional, a fin de regular la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, mediante la fijación de impuestos al comercio exterior..." (36).

Es obligación de los importadores y exportadores, determinar en

(36) Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I. Editorial Porrúa y UNAM. México, 1987. Pág. 198.

cantidad líquida los impuestos sobre importación y exportación. Esta disposición emana del artículo 59 de la Ley Aduanera y se encuentra en concordancia con el artículo 6º, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, que señala "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario..."

El documento en el que se describen las mercancías y su origen; el valor normal de estos y su precio oficial; la clasificación arancelaria y el importe de los impuestos causados, se denomina PEDIMENTO.

Existen tres excepciones a la regla anterior:

- a) Cuando se trate de importaciones y exportaciones ocasionales efectuadas por pasajeros;
- b) Cuando se realice la importación o exportación por vía postal;
- c) Cuando se realice la importación o exportación por tuberías o cables.

En las tres hipótesis anteriores, corresponde a la autoridad aduanera determinar en cantidad líquida las contribuciones causadas.

El pago de los impuestos al comercio exterior se realizará dependiendo de si es a la importación o a la exportación. En materia de importación, se practicará dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que haya concluido el reconocimiento aduanero y la verificación física de las mercancías.

Tratándose de exportaciones, los impuestos se pagarán en el -

momento que las mercancías salgan del país o del recinto fiscal. Estas disposiciones contenidas en el artículo de la Ley Aduanera, coinciden con lo presupuestado por el artículo 6º, párrafo cuarto, que dice "Las contribuciones se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas."

1.3 OBJETO Y SUJETOS DE LOS IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR.

En páginas anteriores, se señaló cuales eran los objetos de los impuestos en especial y los impuestos al Comercio Exterior y se comparten esos objetivos.

Sin embargo, como impuestos particularmente referidos al Comercio Exterior, tienen como objeto principal, gravar las mercancías que ingresen o egresen del país, obteniendo con ello, el pago del impuesto que en forma general, contribuirá un crédito a favor del estado y una contribución a que estarán obligados los sujetos que realicen alguna importación o exportación.

El objeto secundario que se aprecia en los impuestos al Comercio Exterior, es proteger la economía del país, ya que mediante la imposición de impuestos sobre esta actividad económica, se regulará dicho comercio y consecuentemente será un parámetro para medir el grado de industrialización del país.

En cuanto a los sujetos al Comercio Exterior, es aplicable lo que en páginas anteriores se señaló como los sujetos de la relación jurídica tributaria, sin embargo, es conveniente precisar quien es el sujeto pasivo

y cual el activo.

El sujeto activo, que se encargará de fijar los impuestos al Co
mercio Exterior es el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal.

Las autoridades facultadas para recabar y comprobar que se cum-
pla con la obligación tributaria en materia de Comercio Exterior, será la Se
cretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con la Ley Orgánica -
de la Administración Pública Federal.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42, consagra_
la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar -
que los contribuyentes cumplan con las disposiciones fiscales.

Asimismo, tal Secretaría a través de su Reglamento Interior, pu
blicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 23 de marzo de 1988,
señala la competencia de la Dirección General de Aduanas, para ocuparse del_
cobro de los impuestos al Comercio Exterior, y comprobar el correcto cumpli-
miento de las obligaciones derivadas de esta materia.

Por lo anterior, la Ley Aduanera consagra en su artículo 116, -
las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para efectuar
el cobro, requerimiento y comprobación de las obligaciones derivadas de la -
importación y exportación de las mercancías.

El otro sujeto de la relación jurídica-tributaria es el sujeto_
pasivo, corresponde a este el cumplimiento de las obligaciones derivadas del
ejercicio al Comercio Exterior.

La Ley Aduanera señala de manera clara, cuáles son las personas

obligadas al pago de impuestos al Comercio Exterior, estas son: las personas físicas y morales" (37).

LAS PERSONAS FISICAS:

- a) Se entiende al propietario o tenedor de las mercancías
- b) Al remitente tratándose de exportación y el destinatario en importación.
- c) El mandante o mandatarios
- d) Los dueños o empresarios de los medios de transporte
- e) Los conductores de los medios de transporte (en caso de bu~~l~~tos faltantes o sobrantes.
- f) Los agentes aduanales.
- g) Todo aquel que enajene mercancías, materia de importación o exportación.
- h) "...Cualquier persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje y manejo...". Esto, según el artículo 1º de la Ley Aduanera.

LAS PERSONAS MORALES:

- a) Las personas morales a través de sus representantes
- b) El artículo 36, párrafo segundo de la Ley Aduanera señala:
"La Federación, el Distrito Federal, Municipios, Entidades de la Administración Pública Paraestatal, Instituciones de Beneficencia - Privada y Sociedades Cooperativas, deberán pagar los impuestos al Comercio

(37) Ctr. Arts. 36 y 41 de la Ley Aduanera.

Exterior, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o esten exentos de ellos".

Esta disposición se encuentra en concordancia con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que señala en el segundo párrafo, "La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

Sin embargo, la misma Ley en su artículo 45, señala los casos de excepción para el pago de los impuestos al Comercio Exterior.

2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Todo acto de autoridad debe tener un apoyo legal y la facultad que tiene la autoridad hacendaria para practicar visitas domiciliarias, se encuentra plasmada en la Constitución Política Federal, en su artículo 16 -- Constitucional que reza:

"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. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, sino por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquellas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fé o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquier persona puede aprehenden al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a la disposición de -

la autoridad inmediata. Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirse una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

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

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

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

Al hablar del fundamento Constitucional de las visitas domiciliarias, se desprende que esta función es dual, ya que por una parte es la facultad de la autoridad, en este caso fiscal, para comprobar que se cumpla con las obligaciones fiscales, ya que con esta facultad, el Estado obtiene recursos, siempre y cuando el contribuyente cumpla tal y como es su obligación, de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Por otra parte, el Estado al ejercitar esta facultad, la debe hacer al amparo de las garantías individuales que tutelan al gobernado.

2.1 GARANTIAS Y PRINCIPIOS DE LEGALIDAD

México es un país en el que existe un estado de derecho, entendiéndose por éste, "la identificación jurídica del Estado, cuyos órganos que lo integran, realizan funciones normadas por el derecho, limitadas por la ley y controladas por la ley y controladas entre sí por un sistema de legalidad y justicia" (38). Por ende todas las acciones de las autoridades dirigidas a los particulares, deberán encontrarse al amparo de éste.

La Constitución Política Federal, consagra las garantías individuales y sociales, ambas salvaguardan la integridad humana y material de los gobernados; dichas garantías son la de Seguridad Jurídica y Legalidad.

Sobre las garantías individuales, BURGOA ORIHUELA, entiende por estas a aquellas que "se traducen en relaciones jurídicas que se entablan entre el gobernado, por un lado y cualquier autoridad estatal de modo

(38) NAVA NEGRETE, Alfonso. DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO. México, 1959. Editorial Porrúa. Pág. 197.

directo e inmediato y el Estado de manera inmediata por el otro" (39).

Para CARRILLO FLORES, existen dos principios, la pretensión de constitucionalidad de la ley y la presunción de legalidad del acto administrativo, ambos se presentan en el postulado siguiente: "Una presunción general de legalidad de todo lo que emana del Estado, fundada en la consideración de que como él actúa a través de órganos que son desinteresados, no se ve el motivo para dudar de que como regla general lo que un órgano del Estado hace está apegado a la norma jurídica" (40).

Para el tratadista BAZDRESCH, dentro de la garantía de Seguridad Jurídica, existen ciertos aspectos que integran la garantía de Legalidad, "esta garantía consiste, independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiera, al expedir cualquier orden o mandato que afecte a un particular, en su persona o en sus derechos; es decir, la garantía de legalidad requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier modo regirán a las personas o a sus derechos" (41).

Nuestra Carta Magna, se ha encargado de establecer la figura jurídica de la visita domiciliaria, otorgando para tal efecto a la autoridad administrativa, competencia para realizarlas.

-
- (39) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES. Editorial Porrúa. México, 1986. Pág. 491.
- (40) CARRILLO FLORES, Antonio. LA JUSTICIA FEDERAL Y LA ADMINISTRACION PUBLICA. Editorial Porrúa. México, 1979. Pág. 75.
- (41) BAZDRESCH, Luis. CURSO ELEMENTAL DE GARANTIAS CONSTITUCIONALES. Editorial JUS. México, 1977. Pág. 35.

Sobre la competencia de la autoridad BURGOA ORIHUELA, señala "la competencia constitucional. Como aquella que asigna expresamente la - Constitución a las actividades que ella misma crea a la que se refiere el artículo 16, siendo por ende autoridad competente, desde el punto de vista de este precepto, aquella que conforme a la ley fundamental, está facultada para ejecutar tal o cual acto o expedir determinada ley y no tiene disposición expresa para el efecto" (42).

Para BURGOA ORIHUELA, la garantía de seguridad jurídica, es: "Un conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse el acto de cualquier autoridad para producir validamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera jurídica del gobernador o los diversos derechos de este" (43).

Para que el Estado no vulnere la seguridad jurídica de los particulares, sus autoridades deben realizar todos aquellos hechos y actos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias para que la afectación que genera sea jurídicamente válida.

Así mismo, para este autor, los actos de autoridad que encuadran en la primera parte del artículo 16 Constitucional, son todos aquellos que puedan imaginarse, sin embargo, los clasifican en tres tipos:

a) "En actos materialmente administrativos que causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derechos ni impedición para el ejercicio de un derecho

(42) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES. Editorial Porrúa. México, 1986. Pág. 225.

(43) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. Pág. 495.

(aspectos de molestia en sentido estricto); b) En actos materialmente jurisdiccionales penales o civiles comprendiendo dentro de éste último género a los mercantiles administrativos y del trabajo (actos de molestia en sentido lato); c) En actos estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material, es decir, en aquellos que produzcan una merma o menoscabo en la esfera jurídica subjetiva de la persona o la aludida impedición - (actos de molestia en sentido lato)" (44).

Con base en lo anterior y si se atiende a la naturaleza jurídica de las visitas domiciliarias, entendida como un acto de comprobación que realizan las autoridades administrativas. La realización de una visita domiciliaria, difícilmente puede ser colocada en la tercera clasificación anteriormente comentada, ya que su objetivo primario es comprobar el cumplimiento de determinadas disposiciones legales, por lo que con ese sólo acto de autoridad, no se está privando al particular de ningún bien o derecho. Sin embargo, dada la realidad práctica en que se desenvuelven las visitas domiciliarias, constituyen verdaderos actos de molestia en sentido amplio, ya que ese acto por sí mismo (derivado de este) puede causar una afectación o perturbación al particular, en alguno de sus bienes jurídicamente protegidos.

De todo lo expuesto, se desprende que las autoridades deben -- cumplir una serie de requisitos que deben satisfacer el acto administrativo que de ella emane.

La garantía de seguridad jurídica protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y - -

(44) Ibidem. Págs. 581 y 582.

cívicos de los particulares en sus relaciones de supra subordinación.

Por tal motivo, las autoridades deben ajustarse a lo establecido, ya que de no ser así, se violaría la seguridad jurídica de los gobernados.

2.1.1 MANDAMIENTO ESCRITO

Por mandamiento escrito se entiende a la orden concreta dada por escrito, con la firma de quien la expide. Respecto a la visita domiciliaria, su orden de realización debe ser un mandamiento escrito, que expida la autoridad competente.

Sobre el mandamiento escrito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado la siguiente Jurisprudencia:

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

VISITAS DOMICILIARIAS.- ORDENES DE.- REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. LAS ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA EXPEDIDAS POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA DEBEN SATISFACER LOS SIGUIENTES REQUISITOS:

- 1.- Constar en mandamiento escrito
- 2.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse
- 3.- Ser emitida por autoridad competente
- 4.- El objeto que persigue la visita

5.- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece que se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que la parte final del párrafo segundo de dicho artículo establece, en plural, "... sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos". Y evidentemente se está refiriendo, tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general, como a las específicamente fiscales, pues de no ser así, la expresión se habría producido en singular. Séptima Epoca, Tercera Parte, Jurisprudencia N° 332 del APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION de 1917 a 1985.

R.F., 37/84 Regalos Encanto, S.A. 27 de marzo de 1985, Unanimidad de 4 votos; R.F., 18/84 Jorge Matuk Rady, 15 de abril de 1985, Unanimidad de 4 votos; R.F., 65/83 Leopoldo González Orejas, 18 de abril de 1985, Unanimidad de 4 votos; R.F., 29/84 Pedro Espinoza C. 25 de abril de 1985, Unanimidad de 5 votos; R.F., 36/84 Juan Lez Zazueta, 29 de abril de 1985, Unanimidad de 4 votos.

Para BURGOA ORIHUELA, es característica propia de las visitas domiciliarias, que para su realización no se requiere orden judicial por parte de las autoridades administrativas, no sólo no deben estar precedidas por orden judicial alguna, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito, por tanto, no siendo las consabidas inspecciones o visitas, actos -

de molestia, no deben supeditarse a la expresada garantía formal en cuya virtud, sin previo mandamiento escrito pueden practicarse.

Constituye la manera conforme a la cual el acto de autoridad debe dirigirse al particular mandamiento de orden escrita. De esta manera todo funcionario o agente de la autoridad debe obrar siempre en base a una orden escrita" (45).

En efecto, para la realización de una visita domiciliaria - - (por autoridad administrativa), no se requiere una orden judicial, le basta a la autoridad hacendaria un mandamiento escrito -orden de visita-, para poder realizar una visita domiciliaria.

BURGOA, reiteradamente señala que la autoridad administrativa encargada de realizar visitas domiciliarias, no requiere mandamiento escrito, porque no constituye acto de molestia. Este razonamiento es erróneo, toda vez que se entiende por mandamiento escrito, a cualquier acto de la autoridad manifestado o exteriorizado a través de un documento escrito a una orden verbal, además con la característica de que debe comunicársele o entregársele a la persona a la cual vaya dirigido. Esta definición es - - aplicable a la "Orden de Visita" que se da o entrega (se da a conocer y es mandamiento escrito) a la persona que vaya a ser visitada, por lo que efectivamente se trata de un mandamiento escrito, el cual por el solo hecho de serlo constituye un acto de molestia, toda vez que la autoridad no sabe - cual será el resultado de la visita y si resulta que este no demuestra la motivación del acto, evidentemente constituirá un acto de los llamados de molestia.

(45) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES. Editorial Porrúa. México, 1986. Pág. 601.

Es de considerarse que la simple inspección o visita domiciliaria si constituye un acto de molestia para el particular, independientemente de que la autoridad lo funde y motive.

Los agentes de la autoridad no pueden penetrar al domicilio de un gobernado, sino cuando una autoridad que tenga competencia para hacerlo, lo haya dispuesto específicamente en una orden escrita y concreta, con expresión del fundamento y el motivo que lo justifique.

JURISPRUDENCIA

ACTOS ADMINISTRATIVOS, ORDEN Y REVOCACION DE GARANTIA DE AUDIENCIA, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. Dentro de nuestro sistema constitucional, no basta que una autoridad tenga atribuciones para dictar alguna determinación para que ésta se considere legal e imperiosamente obedecible, máxime cuando tal determinación es revocatoria de otra anterior otorgada en favor de algún individuo.

Los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República imponen a todas las autoridades del país, la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales determinaciones, así como de que estas al pronunciarse, se encuentren debidamente fundadas y motivadas. Sexta Epoca., Tercera Parte. Segunda Sala. Jurisprudencia Nº 339 del APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION de 1917 a 1985.

Vol. XV. Pág. 33 A.R. 7225/57 Benjamin Romero C., Unanimidad de 4 votos. Vol. XIX. Pág. 47 A.R. 5501/58 Laboratorios Doctomex, S.A. Unanimidad de 4 votos. Vol. XXIII. Pág. 9 A.R. 5723/59 Mead Johnson de México, S.A. Unanimidad de 5

votos. Vol. XXXII. Pág. 35 A.R. 2988/59 Liomont, S.A. Unanimidad de 5 votos.
Vol. XXXIII. Pág. 21 A.R. 2125/59 Antonio Michel. Unanimidad de 5 votos.

Siendo la orden de visita un mandamiento escrito, contra ella y/o su ejecución, puede interponerse el juicio de amparo. El juicio de amparo, es un medio extraordinario de defensa que el particular tiene a su disposición, para combatir aquellos actos de autoridad que estime violatorios de garantías individuales, así mismo, es un medio de defensa del contribuyente.

La orden de visita, así como su ejecución, constituyen actos de autoridad; no existiendo vías de defensa previa que agotar (Recurso Administrativo o Juicio de Nulidad) el contribuyente puede interponer en su contra el Juicio de Amparo Indirecto o Bi-Instancial ante el Juez de Distrito competente, dentro de los 15 días siguientes a aquel en el lugar que se haya practicado la notificación de la orden o el acto de ejecución material que consistiere de irreparables consecuencias.

En este sentido, se han pronunciado los Tribunales Colegiados de Circuito, en la Jurisprudencia definida siguiente: "Si se practica una visita de inspección o auditoría a la quejosa, ESTA PUEDE DESDE LUEGO IMPUGNAR EN AMPARO LAS ORDENES PARA PRACTICARLA, o los vicios que se encuentren en la práctica de la diligencia cuando ellos se hayan violado; desde luego, y directamente sus garantías individuales, pero si las peculiaridades del caso, conviene a sus intereses, esperar el resultado de la visita, entonces puede impugnarse, tanto la resolución que las autoridades dicten, como el resultado de la investigación, ya que estos podrían no haberle producido -- efectos perjudiciales. A.R. 2964/71. Cía. Vinicola Saldaña y Anexas, S.A.,

Unanimidad de votos. A.R. 367/72 José Garabana, S. de R.L. Unanimidad de votos. A.R. 187/68 Petróleos Mexicanos. Unanimidad de votos. A.R. 134/72 - - Constructora Era, S.A. Unanimidad de votos. Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1973. Sección Tercera Colegiados". Como se puede observar, el particular si tiene derecho a impugnar una orden de visita, - - sólo que se ha hecho costumbre, que el legislador conceda y niegue derechos y prerrogativas a la vez.

La autoridad señala, si tienes derecho a interponer el juicio - de amparo, nada más que no te puedo conceder la suspensión del acto reclamado, es decir, la ejecución de la orden de visita, y se practica la visita domiciliaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala al respecto:

AUDITORIAS, SUSPENSION IMPROCEDENTE RESPECTO A LA EJECUCION DE LAS ORDENES. Los actos de ejecución de las órdenes de visita, que se traducen en levantamiento de actas y en la consignación de los datos que resulten, no crean por sí, cargas fiscales, sino que serán aportados a las autoridades liquidadoras para que dicten los acuerdos que procedan, por lo que la ejecución de tales actos, no originan al causante perjuicios de difícil reparación, y en esa virtud, la suspensión definitiva que solicite es improcedente y debe negarse. A.R. 16/72 Creaciones Racklyn, S.A. Unanimidad de votos. A.R. 13/72 Manuel Alvarez F. Unanimidad de votos. A.R. 19/72 Embotelladora Potosí, S.A. Unanimidad de votos. A.R. 273/72 Gustavo López L. - Unanimidad de votos. A.R. 6/72 Felipe Balerman M. Unanimidad de votos. SU-

PREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Apéndice de Jurisprudencia 1917-1975. Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa. Primer Circuit. Séptima Epoca. Sexta Parte. Nº 79.

Consecuentemente, es de poca utilidad practica interponer el juicio de amparo en esta etapa.

Las disposiciones relativas a la práctica de visitas domiciliarias para efectos fiscales, han sido consideradas de orden público, tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia, por lo tanto, la suspensión de la ejecución de una orden de visita no prospera.

2.1.2 AUTORIDAD COMPETENTE

Autoridad competente, es el órgano gubernativo al que la ley faculta para expedir órdenes de la clase de la que en cada caso se trate.

Sobre la autoridad competente, el Tribunal Fiscal de la Federación a emitido el siguiente criterio: "VISITAS DOMICILIARIAS.- SOLO PUEDE PRACTICARSE VIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, toda visita de inspección que llevan a cabo las autoridades administrativas en el domicilio de los particulares, debe fundarse en previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que se exprese el lugar que ha de inspeccionarse, la persona con la que se deba entender la diligencia y el objeto de la misma, de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito, por no haberse demostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatorio de la

garantía de legalidad contenida en el precepto constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente.

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231, --fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones_ 736/79 de 14 de octubre de 1980, 383/82 de 7 de julio de 1982 y 452/82 de 6 de octubre de 1982.

Para BURGOA, "La garantía de la competencia autoritaria a que se refiere el artículo 16 Constitucional, concierne al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema enviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada para tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que sin estar habilitado constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernador en cualquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto" (46).

Dentro de las autoridades competentes para realizar visitas domiciliarias, se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que forma parte de la Administración Pública Federal; por tanto, es una autoridad administrativa y de acuerdo a esto, encuadra en el segundo párrafo del artículo 16 Constitucional, que faculta a las autoridades administrativas a realizar visitas domiciliarias y dice: "La autoridad administrativa podrá --practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de

(46) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. Pág. 591.

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".

Y más específicamente, el Código Fiscal de la Federación le concede la competencia legal para realizar visitas domiciliarias.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como autoridad competente para realizar visitas domiciliarias, delega facultades en la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, en el caso de visitas domiciliarias en materia de Impuesto sobre la renta, valor agregado y otros, más no en materia de Comercio Exterior.

Como se puede apreciar, el texto del artículo 16, sólo la autoridad administrativa puede realizar visitas domiciliarias, por lo que se puede concluir que cualquier otra autoridad (por ejemplo la judicial), distinta a la administrativa que realice visitas domiciliarias al amparo de este artículo, estará obrando sin la competencia debida y por ende inconstitucionalmente.

2.1.3 FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ACTO DE AUTORIDAD

Para la realización de una visita domiciliaria es indispensable que se elabore una orden de visita, la cual debe estar fundada.

Por fundamentación de la orden de visita se entiende que se deben citar en el documento, los preceptos legales que norman la visita domiciliaria.

Sobre la fundamentación de los actos de autoridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido el siguiente criterio: FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS MANDAMIENTOS DE LA AUTORIDAD.

Artículo 16 Constitucional.- "Por fundar debe entenderse la expresión de los fundamentos legales o de derecho del acto reclamado; en consecuencia, una resolución reclamada no queda debidamente fundada si no contiene la expresión de ningún fundamento legal o de derecho. Por motivar debe entenderse el señalamiento de las causas materiales o de derecho que hayan dado lugar al acto reclamado, sin que pueda admitirse que la motivación consiste en la expresión general y abstracta: "por razones de interés público", ya que la mencionada expresión no señala en principio las causas materiales de hecho que hubiera dado lugar al acto reclamado". Vol. 80, Tercera Parte, Pág. 36. Revisión Fiscal 45/74 Inmobiliaria Sonorense, S.A., 7 de agosto de 1975. Apéndice al Semanario de la Federación.

FUNDAMENTACION.- Fundamentación de actos de autoridad.- Cuando el artículo 16 de nuestra Ley Suprema, previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, esta -exigiendo que las autoridades, no que simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo a una ley, sin que se conozca de que ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto, ni remotamente constituirá garantía para el particular, por lo contrario, lo que dicho artículo les esta exigiendo,

es que citen la ley de los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveidos haciendo ver que son arbitrarios. Forma de justificación tanto más necesaria, cuanto que, dentro de - - nuestro régimen constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley. Vol. 80, Tercera Parte, Pág. 35. Revisión Fiscal 45/74, Inmobiliaria Sonorense, S.A. 7 de agosto de 1975. - Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tercera Parte.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable en el caso, y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales o razones particulares o causas inmediatas que se hayan reunido en consideración para la eficacia del acto. Vol. 14, Tercera Parte, Pág. 37. Amparo en Revisión 371/69 Elias Chain, 20 de febrero de 1970. Unanimidad de 5 votos. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación.

Para BURGOA, la fundamentación consiste en que "Los actos que - originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, debe basarse en una disposición normativa general, es decir, que éste prevea la situación concreta por la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que existe una ley que lo autorice. La fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos que se refiere al artículo 16 constitucional, no es sino una consecuencia directa del

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

principio de legalidad que consiste en que las autoridades, sólo pueden hacer lo que la ley les permita" (47).

Es obligación de la autoridad hacendaria, fundar la orden de visita, expresando las disposiciones legales correspondientes que la facultad para llevar a cabo el acto de visita; asimismo, y según el caso, se puede señalar la ley sustantiva de que se trate, así como los relativos del Código Fiscal vigente.

Como ya se señaló, para la realización de la visita domiciliaria, se requiere una orden de visita, la cual debe ir fundada y motivada.

Por motivar la orden se entiende, señalar en dicho documento, el hecho o hechos que lo hayan provocado. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto ha emitido el siguiente criterio: "FUNDACION Y MOTIVACION. GARANTIA DE.- Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que los origina, encuadra en los preceptos de la norma que invoca. Vol. - CXXX, Pág. 49 A.R. 82280/67 Augusto Vallejo Olivo. Unanimidad de 5 votos. Vol. CXXXIII, Pág. 63 A.R. 9598/67. Unanimidad de 5 votos. Apéndice al - Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1975. Sexta Época. Tercera - Parte".

(47) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. Pág. 596.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- El artículo 16 de la Carta Magna es terminante al exigir para la validez de todo acto autoritario de molestia, que el mismo esté fundado y motivado, debiendo entenderse por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo, y por motivación, la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trata, encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto. No basta por consiguiente, con que exista en el derecho positivo, un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo que és ta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que se hagan saber al afectado, los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías del -- mandamiento escrito y de autoridad competente, no libera del vicio de inconstitucionalidad, consistente en la ya apuntada falta de fundamentación, pues todas estas garantías son concurrentes y deben por lo mismo, ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que de ella emane. Vol. XLVIII, Pág. 36. Amparo en Revisión 887/61 José Horacio Septién, 21 de junio de 1961. Unanimitad de 5 votos. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1975. Séptima Epoca, Sexta Parte.

Al respecto, BURGOA señala que: "La autoridad respectiva, debe aducir los motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso, para que éste se encuentre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente.

La mención de esos motivos debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de moles-

tía, pueda conocerlos, y estar en condiciones de producir su defensa" (48).

La fundamentación y la motivación deben darse juntas para salvar los derechos de los gobernados. En este sentido se ha pronunciado -BURGOA, al señalar: "Ambas condiciones de validez constitucional del acto de molestia, deben necesariamente concurrir en el caso concreto para que aquel no implique una violación a la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 de la Ley Suprema, es decir, que no basta que haya una ley que autorice la orden o ejecución del o de los actos autoritarios de perturbación, -sino que es preciso e inaplazable que el caso concreto hacia el cual estos -vayan a surtir sus efectos, esté comprendido dentro de las disposiciones relativas a la norma, invocadas por la autoridad" (49).

2.1.4 CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO

La causa legal del procedimiento, es el origen del conocimiento del asunto, por parte de la autoridad que emite el acto de autoridad. Tratándose de las visitas domiciliarias, se deberá seguir un procedimiento legal, por el cual la autoridad competente emite su orden de visita, debidamente fundada y motivada, desarrollándose tal facultad en estricto apego a las normas legales que la reglamentan. En páginas posteriores, se verá el procedimiento de las visitas domiciliarias, en forma más detallada.

BURGOA, entiende por causa legal del procedimiento: "El acto o la serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por la autoridad competente,

(49) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES. Edit. Porrúa. México, 1986. Pág. 597.

deben, no sólo tener una causa o elemento determinado, sino que este sea legal, es decir, fundado y motivado en una ley en su aspecto material creadora y reguladora de situaciones abstractas" (50).

El principio de legalidad consiste, en que al llevarse a cabo la visita domiciliaria por parte de la autoridad administrativa, ésta no debe realizarlas a su libre arbitrio, sino debe apoyarse en las disposiciones legales correspondientes; en este caso, en las leyes fiscales y más específicamente en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Ley Aduanera y su Reglamento.

3. CLASIFICACION DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

El fundamento constitucional de las Visitas Domiciliarias, plasmado en el artículo 16, es claro y preciso al señalar "...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 libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...".

Del párrafo transcrito, se desprende que la autoridad administrativa, es la autoridad facultada para practicar visitas domiciliarias. Sin embargo, es imposible enunciar cuales son esas autoridades, de ahí que basta que sea autoridad administrativa, y cada una de ellas goza de facultad

(50) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. Pág. 590.

des y actividades distintas, de ahí, que la visita domiciliaria que pueda realizarse sea de inspección o de auditoría.

En ese orden de ideas y atendiendo a los distintos Ordenamientos fiscales federales, se puede desprender que en relación a la visita domiciliaria, esta puede ser de dos tipos: Visitas Domiciliarias de Inspección y Visitas Domiciliarias de Auditoría.

3.1 VISITAS DOMICILIARIAS DE INSPECCION

Para DE LA GARZA, la visita domiciliaria de inspección es "aquella que busca comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales sobre producción de servicios y que caracterizan normalmente su brevedad" (51).

Se comparte la idea dada por DE LA GARZA, siendo conveniente - - agregar, que esta se basa generalmente en la utilización del sentido ocular, respecto de los bienes y mercancías sujetas a revisión.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42, fracción - III señala:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios 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, - estará facultada para:

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

(51) DE LA GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. Pág. 689.

bienes y mercancías.

Por otra parte, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en sus artículos 66, fracción I; 81, fracción - - XXIII, respectivamente, señalan:

"Compete a la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal:

I.- Formular visitas domiciliarias, de auditoría, de inspección y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales".

"Compete a la Dirección General de Aduanas:

XXIII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias de inspección, la verificación de mercancías...".

De la redacción de estos preceptos se desprende que la autoridad considera que las visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones con facultades diferentes, sin embargo, también se reconoce la existencia de visitas - domiciliarias de inspección, esto es, se considera la visita domiciliaria como el género y a la inspección como la especie.

Por lo anterior y toda vez que ni el legislador, ni la autoridad administrativa en materia fiscal federal, precisan que debe entenderse y el alcance de lo que es la visita domiciliaria, auditoría, inspección y verificación, sería conveniente que se emitiera un concepto de cada una, en el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3.2 VISITA DOMICILIARIA DE AUDITORIA

Como ya se señaló en los Ordenamientos legales en materia fiscal, no se habla de visita domiciliaria de auditoría, sin embargo, en la práctica, las auditorías muestran el carácter de visita domiciliaria.

DE LA GARZA, entiende por visita de auditoría la "Comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior" (52).

Al respecto, se considera que la visita domiciliaria de auditoría, se basa o apega en la aplicación de la técnica contable para llegar a conocer si el contribuyente cumple o no con sus obligaciones, en el caso de estudio, serán las fiscales.

La visita domiciliaria de auditoría, consiste en los exámenes de los registros, cuentas y comprobantes para verificar la situación contable, a fin de que el auditor pueda considerarse satisfecho de que los estados financieros reflejen en forma razonable, la situación financiera de la entidad sujeta a revisión.

Existen diferentes tipos de auditoría: auditoría financiera; auditoría sin operadora; auditoría administrativa. Estas pueden ser de dos tipos: auditorías internas y auditorías externas, siendo estas últimas las que realiza el Fisco.

(52) DE LA GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. Pág. 689.

Para HENOC REGALADO, la auditoría es "La ciencia del análisis comprobación y estimación de las cuentas" (53).

4. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANAL.

Como ya se ha apuntado, las visitas domiciliarias constituyen el medio más eficaz para que la autoridad hacendaria compruebe el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Siendo la actividad aduanal, materia con efectos fiscales, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección General de Aduanas, la autoridad administrativa competente, como se verá:

4.1 AUTORIDAD COMPETENTE

En páginas posteriores, se emitirán algunas consideraciones respecto a el concepto de autoridad competente, ahora es necesario precisar ¿cuál es la autoridad competente para realizar visitas domiciliarias?

(53) REGALADO HERNANDEZ, Henoc. AUDITORIA I. Editorial E. S.O.I.D., S.A. México, 1981. Pág. 15.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, consagra las bases de administración del gobierno federal, ahí se señalan las autoridades que integran cada una de las Secretarías de Estado, consecuentemente se le otorgan las facultades y obligaciones a desempeñar. De ahí se desprende que la autoridad máxima en cada Secretaría es el Secretario de Estado, éste será la autoridad que "Delega" facultades a otras autoridades de la misma Secretaría.

Con base en lo anterior, se ha otorgado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la competencia para entre otras muchas facultades, realizar visitas domiciliarias y dentro de estas, practicarlas en materia aduanal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un Reglamento Interior, el cual señala como estará integrada dicha Secretaría, que autoridad se encontrará al frente de cada Unidad Administrativa y cuales serán sus funciones. Es así, que en el artículo 81, fracción XXIII, se señala la competencia de la Dirección General de Aduanas para practicar visitas domiciliarias de inspección.

Sin embargo, esta competencia se delega aún más y la Dirección General de Aduanas señala que corresponderá a la Dirección de Inspección

Aduanera, el practicar visitas domiciliarias de inspección. Artículo 83, - -
fracción III.

Consecuentemente, será el Director de la Dirección de Inspección Aduanera, la autoridad competente para realizar visitas domiciliarias aduaneras, el Director puede nombrar a la persona o personas que firmen el documento o mandamiento escrito denominado "Orden de Visita", que se remitirá al contribuyente, notificándole el inicio de una visita domiciliaria de inspección.

4.1.1 SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

En reiteradas ocasiones, se ha señalado la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la práctica de visitas domiciliarias, se ha indicado que la competencia nace de la Constitución Política Federal en su artículo 16, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; del Reglamento Interior de dicha Secretaría; del Código Fiscal de la Federación; y de la Ley Aduanera que señala:

Artículo 116.- "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá además de las contenidas por el Código Fiscal de la Federación y por - -
otras leyes, las siguientes facultades:

1.- Comprobar que la importación y exportación de mercancías, se realicen conforme a lo establecido en esta ley; la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones y el pago - -
correcto de los impuestos al Comercio Exterior y de los derechos consagrados.

Artículo 33.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá

comprobar los datos, manifestaciones y documentos consignados en los pedimentos, a fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones establecidas - por esta ley y por las demás aplicables.

El término comprobar es muy amplio y aunque los artículos de referencia, no especifican a la visita domiciliaria como un medio particular de comprobación, así debe interpretarse. Sin embargo, sería conveniente que se determinará claramente la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para realizar visitas domiciliares para comprobar el cumplimiento de - las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio del Comercio Exterior.

4.1.2 DIRECCION GENERAL DE ADUANAS

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Capítulo I, se consagra la competencia y la organización de tal - Secretaría y en el artículo 2º se enumeran las unidades administrativas que - la conforman. Dentro de estas, se encuentra la Dirección General de Aduanas.

La Dirección General de Aduanas es una de las Direcciones más antiguas, ya que aparece en el año 1900 y a la fecha la integra:

DIRECCION
GENERAL DE
ADUANAS

Dirección de Política Aduanera
Dirección de Inspección Aduanera
Dirección de Resguardo Aduanal
Dirección de Operación Aduanera
Dirección de Procedimientos Legales
Dirección de Registro y Control de Almacenes y Vehículos
Dirección de Laboratorio Central

Dirección Técnica Operativa

Unidad de Informática, Contabilidad y Glosa.

Una de las facultades de la Dirección General de Aduanas es la de practicar visitas domiciliarias, señalándose en las fracciones V y XXIII del artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, lo siguiente:

"Compete a la Dirección General de Aduanas:

V.- Proponer, para aprobación superior, los programas de actividades en lo relativo a visitas domiciliarias de comprobación del cumplimiento de las obligaciones en la materia de su competencia, en coordinación con la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.

XXIII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias de inspección"

Sin embargo, la Dirección General de Aduanas delega esa facultad a la Dirección de Inspección Aduanera, que se encargará de la práctica de visitas domiciliarias de inspección.

4.1.2.1 DIRECCION DE INSPECCION ADUANERA

La Dirección de Inspección Aduanera, dependiente de la Dirección General de Aduanas, entre otras facultades, consagra en el artículo 83, fracciones I y III del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

"Compete a la Dirección de Inspección Aduanera:

I.- Imponer para aprobación superior, los programas de activida-

des en materia de inspección y comprobación para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones en la materia aduanera y del Registro Federal de Vehículos.

III.- Practicar visitas domiciliarias de inspección y los demás actos de comprobación para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la salida - del mismo, de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida los que regulan el Registro Federal de Vehículos, los que gravan los propios vehículos.

Se debe observar, que se señala claramente la competencia de dichas autoridades, así como los casos en los que procede la realización de la visita domiciliaria de inspección.

Corresponderá al Director de la Dirección de Inspección Aduanera, firmar la orden de visita, la cual será practicada por el personal que dirige la propia Dirección, en el domicilio fiscal de los contribuyentes.

4.2 LUGAR O LUGARES OBJETO DE LA VISITA

Anteriormente, se ha analizado el multicitado concepto de visita domiciliaria, observándose que con base en el artículo 16 constitucional, se habla de "visita domiciliaria", de ahí que el domicilio de las personas, es el lugar o lugares en donde se realizará la visita.

La presente investigación, trata lo relativo a la visita domiciliaria practicada por la autoridad hacendaria, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio del Comercio

Exterior, en el domicilio de los sujetos que reciben tal autoridad.

Ni la Ley Aduanera, ni su Reglamento señalan específicamente, -
cuales serán los lugares susceptibles de constituir visita domiciliaria, de
ahí que se aplique completamente lo señalado por el Código Fiscal de la Fede
ración, el cual en su artículo 44 dice:

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

La redacción de este artículo es claro, ya que señala la visita
en el domicilio fiscal, haciendo intrínsecamente una atinada diferencia en-
tre la visita en el domicilio y el domicilio fiscal o para efectos fiscales.

Sobre el domicilio FLORES ZAVALA señala: "El derecho tributa--
rio puede emitir el señalamiento de domicilios convencionales para el cumpli-
miento de las obligaciones tributarias. Este domicilio en principio, sólo -
debe admitirse para los casos contenciosos o para aquello en que el particu-
lar hace uso de su derecho o formula gestión que, aún cuando relacionada con
alguna obligación tributaria, no se refiere al cumplimiento de ésta. Es de-
cir, el domicilio convencional sólo debe admitirse para lo que fue señalado"
(54).

Y al respecto, PUGLIESE señala: "La noción de domicilio fiscal_
es importante, tanto para el derecho tributario sustantivo, como para el de-
recho formal y procesal: En el primero, la noción de derecho tiene relieve,

(54) FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Edi-
torial Porrúa. México, 1984. Pág. 28.

sólo por cuanto a la determinación de la competencia de las oficinas financieras para la calificación de los tributos, en el derecho tributario formal y procesal la noción de domicilio fiscal, tiene importancia permanente y esencial para los fines de las notificaciones" (55).

Ya anteriormente se expresó, que la división entre domicilio fiscal y domicilio civil, en la práctica es un tanto subjetiva, puesto que finalmente, el domicilio fiscal da como norma general al domicilio civil. Sin embargo, si es necesario que el contribuyente, sea persona física o moral, señale su domicilio para efectos de carácter tributario o fiscal, y ese domicilio deberá ser el domicilio fiscal.

Toda autoridad administrativa está facultada para entrar a un domicilio cualquiera que este sea, siempre y cuando cumpla con las formalidades ya señaladas en el artículo 16 constitucional.

Sin embargo, la norma máxima de donde se desprende la facultad de las autoridades administrativas para practicar visitas domiciliarias -Artículo 16 constitucional-, no señala la necesidad de que se practique en el domicilio fiscal, ya que de hacerlo limitaría tal facultad a determinadas autoridades y por ende perdería generalidad tan importante facultad.

Consecuentemente, se puede pensar que tratándose de autoridades fiscales, estas deben dirigirse al domicilio fiscal o al considerado así para efectos fiscales, de ahí que el Código Fiscal de la Federación hablé de visitas en el domicilio fiscal de las personas físicas o morales.

(55) PUGLIESE, Mario. Op. Cit. Pág. 183.

Acertadamente, el Código Fiscal de la Federación señala que se considera como domicilio fiscal, ya sea de personas físicas o morales y es el criterio que se debe seguir por la Dirección de Inspección Aduanera, al señalar en la orden de visita el lugar objeto de la misma.

4.3 LA ORDEN DE VISITA

La orden de visita es el documento o mandamiento escrito que emite la autoridad administrativa competente, en este caso la Dirección General de Aduanas, para practicar la visita domiciliaria en el domicilio fiscal de los contribuyentes.

Para OVILLA MANDUJANO, las órdenes de visita son: "Los únicos instrumentos legales que facultan al personal designado a realizar inspecciones domiciliarias a establecimientos industriales, comerciales o de cualquier índole. El personal designado debe presentar las citadas órdenes e identificarse" (56).

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 38, señala que toda acta administrativa que se deba notificar, deberán constar por escrito, y la orden de visita es un documento escrito.

La orden de visita, debe contener de la autoridad que la emite y no solo eso, sino que la autoridad debe ser competente, es decir, facultada legalmente para emitir ese tipo de actos de autoridad.

(56) OVILLA MANDUJANO, Miguel. DERECHO ADUANERO. Editorial Talleres Gráficos de Guadalajara. México, 1978. Segunda edición. Pág. 38.

La orden de visita debe estar debidamente fundada y motivada, ya que sin duda alguna, todos los requisitos que debe llenar la orden de visita son importantes, pero estos dos son fundamentales, son requisitos esenciales de toda orden de visita. Fundar es señalar, indicar los preceptos legales en los que se apoya (artículos, leyes) para emitir la orden de visita; y motivar no es más que expresar las razones que influyeron o indujeron a la autoridad a emitir esa orden de visita, con el fin de brindarle seguridad jurídica al visitado, que es tan importante en un régimen de derecho, como es el nuestro.

Anteriormente, se señaló que la orden de visita debe ser expedida por autoridad competente, debido a que dicha autoridad (servidor público), debe firmar toda orden de visita que expida. Este requisito es muy importante y es motivo de anulación del acto en cuestión.

En la práctica, suele suceder que no es el servidor público competente el que firma la orden, sino uno de menor jerarquía, cuando esto sucede, se está violando la garantía de seguridad jurídica.

La orden de visita debe contener el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, estos datos deben ser en forma clara para efectos de su domicilio, si se ignora el nombre o los nombres, se deben proporcionar los datos suficientes que permitan su localización.

Como en toda relación jurídica, existen cuando menos dos partes y ahora específicamente se puede apreciar, porque no se puede concebir una orden de visita, sin que exista un destinatario de la misma.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación señala otros requisitos que debe contener la orden de visita.

En la orden de visita debe indicarse el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita domiciliaria; la visita se desarrolla en el domicilio fiscal de las personas físicas o morales y además el nombre o nombres de los visitantes, ya que en caso de no contenerlo, la misma quedaría viciada y la autoridad tendría que reponer la orden.

En la orden de visita, la autoridad hacendaria debe indicar el nombre o nombres de las personas que deben realizar la visita domiciliaria y es facultad de la autoridad cambiarlos, aumentarlos o reducirlos, esta facultad puede ser ejercida en cualquier tiempo por la autoridad hacendaria competente, siempre y cuando se le notifique al visitado tal situación.

Finalmente, es de vital importancia señalar que, concluida una visita domiciliaria, para que la autoridad hacendaria pueda iniciar otra a la misma persona, se requiere nueva orden de visita.

Del cumplimiento a todos los requisitos anteriores, depende de la obtención de resultados de la visita domiciliaria, ya que en muchas ocasiones se detectan omisiones de contribuciones en el desarrollo de la misma, inclusive llegándose a emitir una resolución de liquidación de contribuciones, misma que el particular impugna por falta del cumplimiento de las formalidades establecidas para tal efecto en el Código Fiscal de la Federación, obteniendo por tal motivo, un fallo favorable, lo que representa un esfuerzo inútil, para las autoridades al no obtener una recaudación de las contribuciones omitidas.

RESUMIENDO, LOS REQUISITOS MAS IMPORTANTES SON:

- 1.- Constar por escrito
- 2.- Estar fundada y motivada, y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate
- 3.- Señalar la autoridad que la emite
- 4.- Contener la firma del funcionario que la emite.
- 5.- El nombre o nombres a quien se dirige el oficio.
- 6.- Si se ignora el nombre de la persona a la que va dirigido, se deberá señalar los datos necesarios que permitan su - - identificación (se puede enterar sin haber sido notificado)
- 7.- Cuando se esté en presencia de resoluciones administrati--vas que determinen la responsabilidad solidaria, se señala rá, la causa de la responsabilidad
- 8.- El lugar o lugares donde la autoridad hacendaria, a través de sus visitadores, realizará la visita
- 9.- El nombre de los visitadores que efectuarán dicha visita
- 10.- La autoridad hacendaria goza de la facultad de substituir, aumentar o reducir el número de visitadores. Esta facultad presenta dos características fundamentales:
 - a) En cualquier tiempo, es decir, en el momento que lo decida,
 - b) La resolución anterior sea en sentido fuerte, deberá -- ser notificada al visitado.

Como ya se señaló, contra la orden de visita procede el juicio_

de amparo, según se desprende de la jurisprudencia emitida por la Suprema -
Corte de Justicia de la Nación que dice:

"VISITA, PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO EN CONTRA DE LAS ORDENES DE.- No es exacto que el Juicio de Amparo sea improcedente en contra de una orden de visita decretada por el Delegado Estatal del Instituto Mexicano del Seguro Social, de acuerdo con el artículo 73, fracción II de la Ley de Amparo. No se trata de un procedimiento seguido en forma de juicio, puesto que no existe una demanda, contestación, período probatorio, sino sólo se verifican hechos y se inspeccionan los libros y documentos; el interesado puede intervenir, pero exclusivamente interponiendo los recursos que procedan o haciendo las aclaraciones que estime pertinentes, las que pueden o no tomarse en cuenta.

Además, en contra de la orden de visita, procede el Juicio de Amparo desde el momento en que se emite, según se puede deducir de la Tesis de Jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, número -- 311, consultable en la página 522 del Apéndice de 1975, Segunda Sala.
A.R. Carlo Alberto Ordoñez. 11 de abril de 1985. Unanimidad de votos.

"VISITAS DOMICILIARIAS ORDEN DE QUE SE PRACTIQUEN. ES RECOMENDABLE EN AMPARO DESDE EL MOMENTO DE SU EXPEDICION. La orden de practicar una visita domiciliaria para auditoría fiscal, en sí misma considerada, no constituye un acto de tracto sucesivo, sino que se perfecciona en el momento mismo en que es autorizada por la autoridad competente para emitirla; y si bien los actos de su ejecución pueden prolongarse en el tiempo, tales actos no constituyen sino la consecuencia legal y directa de esa orden.

Por ende, si la orden fue consentida tácitamente por el quejoso al no impugnarla mediante Juicio de Amparo se tiene por tácitamente consentido, en términos de la fracción XII del artículo 73 de la Ley del Amparo. Séptima Época, Tercera Parte, Jurisprudencia Nº 337 del APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION de 1917 a 1975.

A.R. 918/73 Ascensión López V. Unanimidad de 5 votos;

A.R. 2744/73 Almacenes Armenta, S.A. Unanimidad de 5 votos;

A.R. 2852/73 Casa Lanas, S.A. Unanimidad de 5 votos;

A.R. 1047/73 Francisco Barbosa R. Unanimidad de 5 votos;

A.R. 3100/73 Honorario Morales Tello. Unanimidad de 5 votos.

El Tribunal Colegiado de Circuitos, también ha emitido un criterio al respecto:

"AUDITORIA, VISITAS DE PROCEDENCIA DEL AMPARO.- Si bien es cierto que, en principio, la orden de practicar una auditoría no afecta intereses jurídicos, porque ello sólo sucedería si con motivo de los hechos encontrados en esa auditoría, se encuentran irregularidades y estas producen una resolución que finque un crédito fiscal o imponga una sanción, en cuyo caso será ésta resolución, la que cause el perjuicio legal y deberá ser combatida por los medios adecuados, también es cierto que cuando la práctica de una auditoría se impugna por vicios de constitucionalidad propios de la práctica misma, la gestión si puede ser planteada directamente en amparo, sin esperar el resultado de la auditoría, ni esperar una resolución lesiva posterior, pues en tales casos, la práctica ilegal de una diligencia puede causar al efecto, indebidas molestias violatorias de sus garantías constitucionales,

que pueden combatir desde luego. Primer Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa del Primer Circuito. Jurisprudencia del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1975. Jurisprudencia N° 13. Séptima Epoca. Sexta Parte.

A.R. 1099/70 General de Confecciones, S.A. Unanimidad de votos.

A.R. 305/71 Metálica Industrial, S.A. Unanimidad de votos.

A.R. 367/72 José Garzana, S. de R.L. Unanimidad de votos.

A.R. 347/72 Vapor, S.A. Unanimidad de votos.

A.R. 217/75 D'scorpius Palace S.A.A. Unanimidad de votos.

4.4 IDENTIFICACION E INICIO DE LA VISITA

Una vez emitida la orden de visita que reúne todos los requisitos legales, ésta deberá ser entregada al contribuyente o quien lo represente legalmente. El inicio de la visita domiciliaria se da en el momento en que el personal comisionado por la autoridad aduanera, se constituye en el domicilio señalado en la orden de visita, procediendo inmediatamente a identificarse confrontando su identificación personal con la orden de visita. Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 44, fracción III, señala: "Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan, se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia..."

¿Que sucede si al constituirse los visitadores al domicilio fiscal y no se encuentran los visitados?

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 44, fracción -

II, prevé en forma clara este hecho al señalar:

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

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

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

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

Asimismo, es obligación de los visitados, responsable o en su defecto, la persona con la que se entienda la diligencia, permitir a los -visitadores que aparecen designados en la orden de visita, el acceso al lugar o lugares señalados en la multicitada orden.

Sobre la identificación de los visitadores, el Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado:

ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES. El artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación ordena que al iniciarse la visita, se identifiquen los visitadores, requisito que se tendrá por satisfecho si se consigna tal circunstancia en las actas relativas, sin que sea necesario que se asienten en las mismas, los datos de los documentos utilizados para tal efecto, pues dicho precepto no lo exige.

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad por lo previsto por el artículo 231, fracción III del Código Fiscal de la Federación al resolver las revisiones - - 1213/79 de 22 de enero de 1981, 443/80 y 1393/79 de 31 de marzo de 1981.

4.5 ASEGURAMIENTO DE DOCUMENTACION

Una de las facultades más importantes de que gozan los visitadores, es la facultad de aseguramiento de la contabilidad, de bienes y mercancías, la que puede ser ejercida cuando se presente alguna de las hipótesis siguientes:

a) Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

b) Cuando constituidos los visitantes en el lugar objeto de la visita, descubran bienes o mercancías, cuya importación, tenencia, producción o explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades -- fiscales.

Una de las modalidades del ASEGURAMIENTO, es que los visitado-- res pueden RECOGER la contabilidad para examinarla en sus oficinas, estas hi pótesis están previstas en el Código Fiscal de la Federación, artículo 45, - párrafo tercero, que señala:

"Los visitantes podrán recoger la contabilidad para examinarla__ en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se den algunos de los siguien-- tes supuestos:

1.- El visitado, su representante o quien se encuentre en el lu-- gar de la visita, se niegue a recibir la orden.

2.- Existan sistemas de contabilidad, registros o libros socia-- les, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

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

4.- Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto - contenido.

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

6.- 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 visita do no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

7.- Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los vi sitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

8.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores en cuyo caso la contabilidad, sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

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

La forma de aseguramiento puede ser de dos formas:

- a) Se sellan y colocan marcas en los documentos, archivos, mer cancías
- b) Se pueden dejar en depósito al mismo visitado, antes se hace un inventario.

Una razón más de la importancia del ASEGURAMIENTO de la contabilidad y mercancías, la constituye el hecho de que con los datos que tenga la autoridad fiscal, podrá determinar presuntivamente al visitado, si éste se coloca en alguno de los supuestos enumerados en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

En materia de Visitas Domiciliarias Aduaneras, el ASEGURAMIENTO consiste, en la retención de las mercancías y medios de transporte destinados a la importación o exportación, hasta que se obtengan los permisos al comercio exterior y se pagan las contribuciones que se causen. Además es facultad aún mayor del aseguramiento, el embargo y secuestro de las mercancías y medios de transporte, para garantizar o hacer efectivos los créditos fiscales a los cuales estén afectos.

4.6 NOMBRAMIENTO DE TESTIGOS

Sin duda, el nombramiento de testigos es fundamental en el desarrollo de una visita domiciliaria, además es un requisito indispensable que debe contener el acta que se levante como consecuencia terminal de una visita domiciliaria.

Al practicarse una visita domiciliaria, la autoridad requerirá al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia, para que nombre a dos testigos, en este caso, se pueden presentar dos situaciones importantes:

- a) Si no son designados o estos no aceptan servir como tales;
- b) Los visitantes los designarán, esta última circunstancia, acarrea dos consecuencias:

Primera: La situación anterior se debe asentar en el acta que se levante.

Segunda: Dicha circunstancia no le resta valor a los datos que arroje la visita.

Puede suceder, además, que los testigos ya nombrados, se nieguen a comparecer o bien ausentarse del lugar donde se realiza la visita, o más específicamente retirar su voluntad de ser testigo; de tal manera que se distinguen dos clases de testigos:

- a) Testigos de inicio de visita (originarios).
- b) Testigos sustitutos (sustitutos).

De acuerdo a estas dos clases de testigos, se pueden presentar dos hipótesis:

1.- El testigo que es nombrado al inicio de la visita, se desempeña como tal hasta la conclusión de la visita.

2.- El testigo que es nombrado al inicio y en algún momento antes de la terminación de la visita, por alguna razón deja de serlo, en este caso, y atento a lo que señala el segundo párrafo de la fracción III del artículo 44: "Los testigos pueden ser substituidos en cualquier tiempo...". De esta manera, el nuevo testigo quizá ya nada más firme el acta final.

Asimismo, es facultad de las autoridades hacendarias, que se auxilien de otras autoridades fiscales competentes, para que continúen el desarrollo de una visita, cuando tal situación se presenta, deben informarle al visitado o persona con la que se entienda la diligencia, con el objeto de no dejar testigos.

Sobre el nombramiento de testigos, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, han emitido la siguiente Jurisprudencia:

"VISITAS DOMICILIARIAS.- Para satisfacer el requisito del artículo 16 constitucional, es menester que en las actas de visitas domiciliarias se asiente que se requirió al ocupante para que hiciera la designación y que asimismo, asiente si se negó a hacerlo y si los testigos que intervinieron - fueron nombrados por aquél o por la autoridad en su negativa, pero sin que - baste que se diga en el mandato en que se levantó el acta que se hizo la pre venc ión rela tiva, sin precisar si se abstuvo de designarlos y quien hizo la la designación, pues la satisfacción del requisito constitucional indicado debe constar de manera precisa en las actas de las visitas domiciliarias, sin que sea ilícito pretender satisfacerlo a base de inferencias.

A.D. 714/72 Estacionamientos Anicola, S.A. Unanimidad de votos; A.D. 717/72 Centro de Estacionamientos, S.A. Unanimidad de votos; A.D. 57/73 Centro de - Estacionamientos. Unanimidad de votos; A.D. 21/73 Estacionamientos Reforma, S.A. Unanimidad de votos; A.D. 37/73 Estacionamientos del Centro, S.A. Unani mi dad de votos. Séptima Epoca; Sexta Parte, Primer Tribunal Colegiado en Ma ter ia Ad mi n is tr a t i v a del Pr im er C ir c u l o. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1975.

Y el Tribunal Fiscal de la Federación, ha pronunciado la siguien te Jur is pr ud en cia:

VISITAS DOMICILIARIAS.- PARA SU LEGALIDAD NO ES NECESARIO QUE -- COMPAREZCA UN SUPERVISOR.- De acuerdo a lo establecido por el artículo 84, - fr ac ción VI del C ó d i g o F i s c al de la F e d e r a c i ó n v i g e n te h as ta el 31 de d i c i e m b r e

bre de 1977, interpretado por la tesis de jurisprudencia N° 2, sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, relativa a que las actas de visita deben firmarlas sólo quienes fungieron como visitadores, el carácter de supervisor de visita domiciliaria, no se encuentra reconocido por la ley y en concreto por el referido artículo, el cual se refiere únicamente a visitadores, sin que pueda considerarse como tal al -- mencionado funcionario, salvo los casos en que comparezca a la práctica -- de la visita. Por consiguiente, si la autoridad designa en la orden respectiva, un supervisor, ello no significa que lo haga para cumplir con un requisito legal, pues esto no existe, sino por algunas otras razones ajenas a las garantías que la Constitución y el Código Fiscal establecen a favor del individuo en relación con la inviolabilidad del domicilio, por lo tanto, si el supervisor no concurre a la visita ni tampoco firma el acta que se levante, en nada se afectan los intereses jurídicos del visitado, ya que con ello no se deja de cumplir la ley.

Revisión 732/79 de 15 de agosto de 1980, 1172/78 de 31 de octubre de 1980 y 651/79 de 7 de mayo de 1981. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la -- Federación.

ACTAS DE VISITA.- EL INSPECTOR DESIGNADO NO PUEDE ACTUAR SIMULTANEAMENTE COMO TESTIGO.- Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no prohíbe que los inspectores puedan fungir como testigos, sin embargo, aún cuando no exista esa prohibición expresa, ello se infiere lógicamente, puesto que si los testigos de asistencia son los que corroboran lo actuado por el personal designado para llevar a cabo la visita de inspección, de admitirse que los visitadores puedan actuar como tales y a

la vez como testigos, desvirtuarían las funciones propias que a cada uno se les encomienda, ya que ello sería tanto como admitir que el visitador puede ser testigo de sus propios actos. Luego entonces, la interpretación del precepto constitucional que nos ocupa, es en el sentido de que cuando el visitado se niegue a designar a los testigos de asistencia, el personal autorizado para la práctica de la visita, podrá hacerlo en su negativa, pero debe recaer dicha designación en personas distintas a ellos.

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revisión 813/76 de 31 de julio de 1979.

SUSTITUCION DE TESTIGO.- NO PUEDE HACERSE EN LA FE DE ERRATAS DE UN ACTA DE AUDITORIA.- Si en una visita domiciliaria, el visitado nombró como testigo a una persona, y al levantarse el acta final de auditoría, se substituye por otra persona en una fé de erratas de la misma acta, se viola el artículo 84, fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues la fé de erratas sirve para enmendar errores mecanográficos o de ortografía, más no para substituir a un testigo, sobre todo cuando en el acta final de auditoría se puede hacer constar la negativa para firmar dicha acta o la ausencia del testigo nombrado por el visitado, sin que esto invalide el acta. Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 727/82 de 27 de octubre de 1982, 258/82 de 17 de marzo de 1983 y 1931/82 de 22 de marzo de 1983.

4.7 LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES Y FINAL

Así como para el inicio de una visita domiciliaria se requiere una Orden de Visita, para la conclusión y durante el desarrollo de la misma, es necesario que se levanten actas parciales y sin acta de visita. Resultando por ende de gran importancia el levantamiento de actas, sobre todo del acta final de visita domiciliaria.

Los visitantes podrán levantar dos clases de actas: Parciales y Final.

La visita domiciliaria es un acto administrativo, es un hacer, realizar y los visitantes observan, analizan, cotejan y toda esa actividad necesariamente tiene que ir recojiéndose en documentos denominados actas.

El origen etimológico de la palabra ACTA, proviene de: "Acta - del latín acta de documento escrito en el que se hace una relación más o menos exacta de las deliberaciones o acuerdos tomados en una reunión o asamblea, junta, consejo o corporación. Se llama también acta al documento en que consta el acto conciliatorio o el juicio verbal, ya sea de carácter judicial o administrativo" (57).

Como en líneas anteriores se señaló, existen dos clases de actas, y para cumplir estrictamente con el texto del artículo 16 constitucional, se debe levantar acta denominada circunstanciada.

(57) Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo I-A. Buenos Aires. Editorial Ancafo, S.A. 1976. Pág. 312.

Para BURGOA, el acta circunstanciada es: "Un documento en donde se asientan todas las circunstancias o hechos pertinentes, de naturaleza objetiva o real que supongan o indiquen la inobservancia o el cumplimiento de la ley fiscal o el reglamento gubernativo de que se trate, en la inteligencia que, son la consecuencia de que, sin la constancia de dichas circunstancias o hechos, las apreciaciones subjetivas de los inspectores de la autoridad administrativa carecen de validez" (58).

Se puede observar que la designación o nombramiento de testigos, de la que ya se ha hablado, tiene su razón de ser, en el sentido de que son las personas que hacen constar el levantamiento de actas. Conforme al Código Fiscal de la Federación, las actas son levantadas bajo formalidades y una de ellas, quizá una de las más importantes es la designación o nombramiento de testigos, ya sea por el visitado o la autoridad que practique la visita domiciliaria.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en diversos artículos se refiere a las actas, en algunos casos habla de acta final o bien de las actas parciales.

El legislador concedió al acta importante valor y así lo consignó en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación: "De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta de la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones consignados por los visitados, las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efecto de cualquiera de las contribuciones a cargo

(58) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. Cit. Pág. 617.

del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.

Ejemplos de los casos en que se levanta acta parcial o complementaria:

- . Cuando los visitantes recojan la contabilidad
- . De resistencia a recibir la orden de visita
- . De inicio de visita
- . De resistencia total a la realización de la visita
- . De colocación de sellos
- . De identificación de visitantes, aumentados o disminuidos
- . Cuando la contabilidad sea recogida en forma parcial
- . De habilitación de horas
- . Cuando por alguna razón resulte imposible continuar realizando la visita en el lugar visitado, la autoridad podrá levantar -- las actas parciales necesarias
- . Cuando sea ubicado en alguna de las causales de determinación presuntiva, en cuyo caso la autoridad procederá en un plazo -- que no excederá de tres meses después de iniciada la visita, a notificarle mediante acta parcial que puede serle aplicada la determinación presuntiva
- . De notificación de resultados de compulsas.

El citado artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, señala las reglas que se deben observar en el desarrollo de la visita domiciliaria, estas son:

1.- Se levantará acta en la que se hagan constar los hechos u omisiones de que tuvieren conocimiento los visitadores.

2.- Dichos actos consignados en el acta por los visitadores, hacen prueba plena de los hechos u omisiones del período revisado.

3.- Y algo muy importante, es que las opiniones de los visitadores, sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales no constituyen resolución fiscal.

4.- Cuando la visita se realiza en dos o más lugares simultáneamente, en cada uno de ellos se levantarán actas parciales, estas serán agregadas al acta final, la cual puede ser levantada en cualquiera de los lugares visitados.

5.- A fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados, los visitadores podrán colocar marcas, sellos y podrán dejarlos en depósito al visitado y de esta manera, nombrarlo depositario de sus propios bienes, previo inventario que realicen los visitadores.

6.- Los visitados quedan en facultad de hacer uso de la documentación que ha sido asegurada, siempre y cuando se extraiga en presencia de los visitadores, quienes podrán, como ya se señaló, sacar copia fotostática, previo cotejo y certificación con el original.

7.- Los visitados podrán levantar actas parciales o complementarias, siempre y cuando observen los anteriores requisitos.

8.- Si por alguna razón no se pudo levantar el acta (ya sea parcial o final) en el lugar donde se desarrolla la visita, ésta puede ser levantada en la oficina de la autoridad, esto será válido, si es notifica-

do previamente al visitado o a la persona con la que se haya entendido la diligencia.

9.- Cuando se fuere a levantar el acta final y el visitado no se encontrare, se procederá de la misma manera, como cuando se procedió a la notificación de la orden de visita; de esta forma cualquiera de los visitados que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con la que se haya entendido la diligencia y los testigos, firmarán el acta final.

10.- Es obligación de la autoridad dejar copia del acta final al visitado.

11.- Puede suceder que el visitado o la persona que lo substituya, y los testigos, no comparezcan a firmar el acta o se nieguen a hacerlo, dicha circunstancia se asentará en el acta final. Lo mismo sucederá si se niegan a recibir la copia; ambos casos no afectan la validez y el valor probatorio del acta final.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el acta final es:

"AUDITORIA. ACTA FINAL DE. ES UN DOCUMENTO PÚBLICO.

La Sala responsable al dictar la sentencia combatida, aplica debidamente lo dispuesto por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, al otorgarle el acta final de auditoría el carácter de documento público y reconocerle plena certeza a los hechos asentados en la misma, ya que el acta de auditoría sí constituye un documento público porque fue expedida por funcionario público en ejercicio de sus funciones; en los términos del artículo 46, fracción I del vigente Código Fiscal de la Federación y de con-

formidad con el artículo 202 del citado Ordenamiento procesal, los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad que de aquellos procedan.

A.D. 53/85 Cortacircuitos Eléctricos, S.A. 14 de mayo de 1985. Unanimidad de votos. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1985. Tribunal Colegiado de Circuito. Tesis Nº 3.

4.8 CONCLUSION DE LA VISITA

En párrafos anteriores, se apuntó la existencia de actas parciales y acta final, existiendo sólo un acto final y las actas parciales - necesarias.

Para que la autoridad hacendaria actué bajo el marco legal -- correspondiente, es necesario que al concluir la visita domiciliaria se levante un acta final.

Las disposiciones legales que obligan a levantar acta final, son el artículo 16 constitucional y el 58, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, estos Ordenamientos legales obligan a la autoridad a levantar en acta circunstanciada, los hechos y omisiones observados en el desarrollo de la visita domiciliaria. Además, el artículo 46, fracción II - del Código Fiscal de la Federación señala: "Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberá levantar - actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares.

Casos en los que la autoridad hacendaria levanta acta final:

1.- La autoridad al concluir la visita (forma de terminación normal), levantará el acta final. Aquí la autoridad puede manifestar si el contribuyente corrigió o no su situación fiscal, si no corrigió su situación, en dicha acta se hacen constar todas las irregularidades.

2.- Cuando por alguna razón, la visita domiciliaria tenga -- que suspenderse y continuar con la facultad de comprobación, en las oficinas de las autoridades fiscales.

Esto demuestra claramente, que no necesariamente el acta final tiene que ser levantada en el lugar donde se realiza la visita domiciliaria. Sin embargo, esto no implica que se pasen por alto las formalidades a las que está sujeto el levantamiento del acta final y que son principalmente:

- a) El acta final se debe levantar ante el visitado y de no ser posible, ante la persona con la que se haya entendido la diligencia;.
- b) El visitado, los visitadores y los testigos, deberán firmar el acta. Sobre la firma de los visitadores en las actas, se ha emitido Jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia.

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LA FALTA DE FIRMA DE LOS SUPERVISORES DESIGNADOS Y QUE NO ACTUAN EN AQUELLAS NO ALTERA LA VALIDEZ DEL ACTA. Conforme a la correcta interpretación del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1977, si en la orden de visita a una empresa se menciona como supervisor a determinada persona y en el acta correspondiente no aparece su

nombre ni su firma, tal omisión no invalida el acta, a menos que se demuestre que esa persona hubiera actuado en la visita aludida.

Séptima Época. Tercera Parte. Segunda Sala. Jurisprudencia N° 335 del Aéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1975.

A.D. 6088/79 Almacenes Remy, S.A.; R.F. 2540/80 Acabados Textiles Electrónicos, S.A.; A.D. 6554/81 Le Club, S.A.; A.D. 3331/82 Hermanos Vega Esquivel, S.A.; A.D. 2532/82 Emilio Villareal R.

ACTAS COMPLEMENTARIAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE CUMPLIMIENTO DE LAS FORMALIDADES DEL ARTICULO 84, FRACCION VI-VII, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ANTERIOR A LAS REFORMAS DE 24 DE DICIEMBRE DE 1977.- El artículo 84, fracciones VI y VII del Código Fiscal de la Federación antes de su reforma de 24 de diciembre de 1977, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, claramente exigía, entre otros requisitos, que se expresarán en el acta de visita domiciliaria, los nombres de quien o quienes practicaran la visita y, además, que el visitador o visitadores firmaran tal acta en unión del visitado y de los testigos, formalidades estas que también era necesario abarcar respecto de las actas parciales o complementarias que se levantarán; así pues, si al practicarse una visita domiciliaria, los visitadores que intervienen en la auditoría no firman el acta levantada al cierre de la visita, sino que lo hacen personas distintas, ello significa que no se llenaron las formalidades señaladas en el dispositivo legal en comentario, razón por la cual debe declararse la nulidad de la resolución impugnada que es consecuencia de dicha acta.

R.F. 139/81 Distribuidora de Fábricas Aurora, S.A. 12 de enero de 1983. Una

infracción de 4 votos. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1975.

AUDITORIA, ACTAS DE. LA FALTA DE FIRMA DE VISITADORES PUEDE IMPUGNARSE EN JUICIO DE NULIDAD AUNQUE NO SE HAYA COMBATIDO EN INCONFORMIDAD.- De acuerdo con una correcta interpretación de la fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, los hechos con los que un visitado debe inconformarse, son los asentados en el acta de auditoría por los visitados y que se refieren precisamente al objeto y desarrollo de la visita; pero dada su naturaleza de requisito formal de legalidad, la firma del acta por parte de los visitadores que se emita no constituye un hecho que deba ser materia de la inconformidad; por lo que resulta evidente que si el visitado no interpone tal inconformidad, se le tendrá por conforme con aquellos hechos, pero no con la ausencia de dicho requisito, la cual podrá invocar como causa de anulación, al promover el juicio correspondiente ante el Tribunal Fiscal de la Federación. R.F. 122/79 Refrescos Purificados de Obregón, S.A.; 43/80 Portafino, S.A.; R.F. 4/81 Mueblería García, S.A. Séptima Época. Tercera -- Parte. Segunda Sala. Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de -- 1917 a 1975.

Y el Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado:

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. DESIGNACION DE TESTIGOS PARA LA VALIDEZ DEL ACTA.- En las actas de visita domiciliaria, debe asentarse de manera expresa que se requirió al ocupante para designar dos testigos y en su caso, que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer

este requisito a base de inferencias, toda vez que no se trata de meras formalidades, sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantía individual de seguridad jurídica conforme al texto del artículo 16 constitucional. Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 55/75, 6871/73 de 22 de septiembre de 1978, 22/76 y 813/77 de 2 de febrero de 1979.

ACTAS DE VISITA.- PUEDE FIRMARLAS CUALQUIERA DE LOS VISITADORES QUE HAYAN TERMINADO LA VISITA (ARTICULO 84, FRACCION VI, VIGENTE A PARTIR 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981).- El acta final de visita debe firmarla cualquiera de los visitantes que hayan terminado la visita, lo que será suficiente para su validez. De lo anterior, se infiere que si habiéndose designado en la orden correspondiente a varios visitantes para efectuar la visita y todos o parte de ellos, realizan la diligencia respectiva hasta su conclusión, basta la firma de cualquiera de ellos en el acta que al efecto se levante para que sea válida en los términos de la fracción VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1978 al 31 de diciembre de 1981.

Revisión 871/82 resuelta en sesión el 3 de febrero de 1982; Revisión 1440/80 resuelta en sesión el 11 de agosto de 1983; Revisión 1350/83 resuelta en sesión el 26 de octubre de 1984. Tribunal Fiscal de la Federación. Apéndice de Jurisprudencia 1984. Jurisprudencia Nº 202.

VISITAS DE AUDITORIA.- FIRMA DE LOS VISITADORES QUE SE CONSTITUYERON A PRACTICARLA Y QUE NO CONCLUYERON POR ESTAR DESEMPEÑANDO OTRA COMISION.- Conforme al artículo 84, fracción VI del Código Fiscal de la --

Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1977 y la tesis de jurisprudencia establecida al respecto por esta Sala Superior, si las personas designadas en la orden de visita para realizar la visita, se constituyeron en el local de la empresa a efecto de practicar la revisión, tales personas designadas y constituidas como visitadores, estaban obligadas a firmar el acta, por lo que si en la misma se mencionaba que una persona autorizada y que se constituyó como visitado, no firmó el acta final por estar desempeñando otra comisión, esa acta es ilegal, salvo que la autoridad que expidió la orden lo hubiera sustituido y comunicado por escrito al visitado el nombre del sustituto, conforme a la fracción I, inciso b) de dicho precepto, debiendo probar esa circunstancia, puesto que en cumplimiento del precepto legal de referencia y en los términos de la tesis jurisprudencial mencionada, la principal comisión del visitador que se constituyó como tal, era concluir la visita y firmar el acta de referencia, a menos que se diera la sustitución señalada.

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 98/79 y 1414/80 de 27 de agosto de 1980 y 899/79 de 5 de octubre de 1980.

Se debe dejar una copia de la misma al visitado, sin estar obligado éste a aceptarla.

El acta final de auditoría debe contener los siguientes requisitos o formalidades.

1.- Encabezado:

- a) Nombre del visitado o razón social;

- b) Giro;
- c) Domicilio;
- d) Registro Federal de Contribuyentes;
- e) Cédula de Empadronamiento;
- f) Número de oficio que le correspondió a la orden de auditoría;
- g) Número de expedientes;
- h) Número de orden de visita;
- i) Número de acta de visita;
- j) Clase de acta final;
- k) Nombre de los visitadores.

2.- Antecedentes:

En esencia constituyen los mismos datos que el encabezado.

3.- Personalidad:

Nombre de la persona física con la que se entenderá la diligencia o el nombre y número de la escritura notarial en la que consta el poder del representante legal.

4.- Generalidades:

- a) Se debe citar el número de visitas que se le hayan practicado, así como el nombre de la autoridad que la practicó;
- b) Régimen fiscal;
- c) Clase de sociedad (escritura constitutiva).

5.- Hechos:

Este es el punto que requiere más atención, en la forma de consignar los datos u observaciones. Es conveniente aclarar que si bien só lo por sí mismas, las observaciones consignadas en el acta final por los vi sitadores, no constituyen una resolución fiscal de la que emanen diferen- - cias de impuesto a cobrar, son la única base, son los únicos elementos in-- dispensables para poder cobrar los impuestos dejados de pagar por los con-- tribuyentes.

6.- Actas Complementarias:

Se señalan y detallan las actas levantadas (actas comple-- mentarias o parciales), es decir, número, clase de acta, fecha y número de folio.

7.- Lectura del Acta:

Se debe asentar el nombre del representante legal y puesto que ocupa, en el acta se le hace notar al visitado, el derecho que tiene a inconformarse.

8.- Cierre del Acta:

Se señala hora, día, mes y año de terminación del acta, - asi como el número de copias en que se levante.

9.- Fé de erratas:

En caso de que se cometa un error de mecanografía, se - - corrige a través de la fé de erratas.

10.- Firmas:

Deben firmar el acta final el representante legal o visitado y más aún la persona con la que se haya entendido la diligencia y los visitantes que intervinieron en la realización de la visita, además, deberán firmar los testigos.

El contenido del acta final puede ser motivo de inconformidad por parte de los contribuyentes, quienes cuentan con un plazo de 45 días, - contados a partir del día inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta final.

De lo contrario puede concluirse, que el acta final es un documento público, en el cual se hace constar el resultado y circunstancias de la visita domiciliaria practicada.

Finalmente, en contra de un acta final de auditoría, el particular puede interponer la inconformidad, que es una instancia administrativa o en algunas ocasiones, procede el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

ACTA DE VISITA.- LA CONFORMIDAD CON LO ASENTADO EN ELLAS NO - IMPIDE IMPUGNAR SU LEGALIDAD.- De acuerdo con lo establecido en la fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, el no haber agotado la inconformidad en contra de los hechos asentados en una acta de auditoría, o el no haber aportado pruebas cuando se haya hecho valer, sólo da como resultado que se tenga al visitado por conforme con los hechos asentados pero

no le impide impugnar los vicios de legalidad de dicha acta, cuando sirva - como fundamentación de la resolución liquidadora, promoviendo por ello, en_ contra de ésta, los medios de defensa legalmente procedentes.

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver las revisiones 287/78 de 10 de agosto de 1979, 1302/78 de 17 de octubre de 1979 y 216/79 de 22 de agosto de 1979.

CAPITULO III

DETERMINACION FISCAL EN MATERIA DE VISITAS DOMICILIARIAS ADUANERAS

1. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL OMITIDO
2. PAGO DEL IMPUESTO
3. OMISION EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS
 - 3.1 OTORGAMIENTO DE GARANTIA PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL
 - 3.2 EMBARGO DE BIENES
 - 3.3 COBRO COACTIVO
4. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE INVESTIGACION Y AUDIENCIA
5. IMPOSICION DE SANCIONES
 - 5.1 MULTAS
 - 5.2 RECARGOS
6. EVASION FISCAL
 - 6.1 DELITOS FISCALES
7. MEDIOS DE DEFENSA DEL PARTICULAR
 - 7.1 INCONFORMIDAD
 - 7.2 RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD

CAPITULO III

DETERMINACION FISCAL EN MATERIA DE VISITAS DOMICILIARIAS ADUANERAS

1. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL OMITIDO

En el Capítulo II se trató lo relativo a la determinación de los impuestos al Comercio Exterior, impuestos que se causan al importar o exportar mercancías.

Ahora bien, siendo la Visita Domiciliaria Aduanera, el medio de que dispone la autoridad aduanera, para comprobar el cumplimiento de -- las obligaciones derivadas de la importación y exportación de mercancías, mediante el acta final que de la visita se levante, los visitadores consignarán las irregularidades detectadas en materia de pago de las contribuciones causadas.

La determinación consiste en que con base en el acta final de comprobación, la Dirección General de Aduanas fijará en cantidad líquida, el monto de las contribuciones y sus accesorios, determinación expresa prevista en la fracción XXX del artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

"...en relación con los hechos asentados en el acta final de visita domiciliaria que se levante; estudiarlas y tomarlas en cuenta, en - su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes".

Como se puede observar de los hechos asentados en el acta final se determinarán los créditos fiscales, esto constituye una resolución final. El Ordenamiento legal antes citado, señala en sus fracciones XXXII y XXIII la facultad de la Dirección General de Aduanas para determinar las contribuciones, independientemente que se ejerzan o no las facultades de comprobación. Para que se lleve a cabo la determinación de contribuciones, basta que se introduzcan o extraigan del territorio nacional mercancías, así como de los medios de transporte en que se conduzcan.

La autoridad competente para practicar Visitas Domiciliarias de Inspección, es la Dirección de Inspección Aduanera, dependiente de la Dirección General de Aduanas y le corresponde además, comunicar los resultados obtenidos en el ejercicio de sus facultades de comprobación a la Dirección de Operación Aduanera, a fin de que ésta determine los impuestos al Comercio Exterior, derechos por servicios aduaneros y aprovechamientos en materia de importación o exportación.

Asimismo, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación se detecten otros créditos fiscales diferentes a los causados en materia aduanal, es obligación de la Dirección de Inspección Aduanera comunicar a las autoridades competentes para que determinen los créditos fiscales.

La autoridad competente para determinar las contribuciones en materia de Comercio Exterior, es la Dirección de Operación Aduanera dependiente de la Dirección General de Aduanas y así lo ha consignado expresamente el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el artículo 85, fracciones XII y XIII.

Por otra parte, cabe señalar que a la autoridad que le compete recibir las inconformidades y las pruebas que se ofrezcan, en relación con los hechos asentados en el acta final de visita domiciliaria, es la Dirección de Operación Aduanera, la cual toma en cuenta los razonamientos vertidos en ella al momento de determinar los créditos fiscales correspondientes.

Siempre que se trate de la resolución al Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, compete a la Dirección de Procedimientos Legales, exigir el pago de los créditos fiscales en materia de Comercio Exterior.

2. PAGO DEL IMPUESTO

Sobre el pago y época de pago de los impuestos, se trató en páginas anteriores y resulta importante recalcar que las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación en materia de pago de las contribuciones, se aplica en materia de contribuciones derivadas del ejercicio del comercio exterior.

Con fundamento en la fracción XXXIV del artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es facultad de la Dirección General de Aduanas:

"Recaudar las contribuciones, accesorios y aprovechamientos en materia de comercio exterior..."

El ciclo debe ser completo, ya que la Dirección de Inspección -

Aduanera ejercita la facultad de comprobación, la Dirección de Operación - Aduanera determina los créditos fiscales omitidos, y posteriormente ésta - Dirección señala:

"Ordenar a las Aduanas la notificación de los créditos fiscales que determine y, en su caso, la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales o las garantías otorgadas respecto de contribuciones, accesorios o asuntos de su competencia, incluso de fianzas a favor de la Federación para garantizar créditos fiscales a cargo de terceros...". Artículo 85, fracción XIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Una vez determinado el crédito fiscal, es facultad de la Dirección de Operación Aduanera conceder la prórroga de los plazos establecidos y autorizaciones para el pago diferido en parcialidades de las contribuciones que han sido extemporáneas.

Determinada la contribución omitida, el contribuyente puede proceder al pago de dicha contribución, este hecho trae como consecuencia, que la autoridad le cobre además del adeudo principal, los gastos de ejecución, recargos y multas.

Si el particular no paga las contribuciones omitidas, arroja por la realización de una visita domiciliaria, puede solicitar le sea fijada una garantía.

3. OMISION EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS

A continuación se verá que acción ejercerá la autoridad --

hacendaria para recabar las contribuciones omitidas, así como las formas legales que tiene el contribuyente para dar cumplimiento a su obligación fiscal.

3.1 OTORGAMIENTO DE GARANTIA PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

Una vez que la autoridad aduanera ha determinado mediante la visita domiciliaria de inspección, las contribuciones omitidas, el contribuyente o responsable solidario puede garantizar el interés fiscal. Este es un derecho del gobernado que tiene su apoyo legal en el artículo 142, fracción cuarta del Código Fiscal de la Federación señala:

"Procede garantizar el interés fiscal cuando:

Fracc. IV.- En los demás casos que señala este ordenamiento y las leyes fiscales".

Por su parte, el Reglamento de la Ley Aduanera señala en su artículo 171, que es un derecho de: "El propietario, tenedor o conductor de las mercancías..., previa garantía de las probables contribuciones omitidas, multas y recargos...".

Cabe señalar, que aunque esta hipótesis se refiere a los casos en que se inicie el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, también por analogía o mayoría de razón, se podría aplicar dicha hipótesis en todos los casos que como consecuencia de una Visita Domiciliaria de Inspección se determinaran créditos fiscales omitidos.

De conformidad con el artículo 141 del Código Fiscal de la Fed

ración, las formas para garantizar el interés fiscal a cargo del contribuyente son:

- 1.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto;
- 2.- Prenda o hipoteca;
- 3.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;
- 4.- Obligación solidaria asumida por terceros que compruebe su idoneidad y solvencia;
- 5.- Embargo en la vía administrativa.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes, tanto en el momento de su aceptación, como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

Se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en los casos y con los requisitos que señale el Reglamento de este Código. La solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la obligación de garantizar el in-

terés fiscal, en tanto se dicte resolución definitiva expresa respecto a la dispensa".

Por otra parte, el artículo 85, fracción XV, señala la facultad de la Dirección de Operación Aduanera para hacer efectivas las garantías y señala:

"Compete a la Dirección de Operación Aduanera:

Ordenar se hagan efectivas las garantías otorgadas respecto de contribuciones, accesorios o asuntos de su competencia o, en su caso, solicitar a las autoridades competentes que las hagan efectivas, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar créditos fiscales a favor de terceros; así como depurar y cancelar los créditos fiscales en las materias de su competencia, observando los lineamientos y requisitos que al efecto señale la Tesorería de la Federación".

3.2 EMBARGO DE BIENES

Las facultades de comprobación de las autoridades aduanales, deben ir acompañadas de actos administrativos, que coadyuven a que el particular cumpla con sus obligaciones fiscales.

El embargo o secuestro de mercancías, es uno de los actos administrativos más importantes para hacer cumplir obligaciones. Y la materia aduanera no es la excepción, ya que la autoridad aduanera tiene la facultad de embargar y secuestrar las mercancías, cuya legal estancia en el país no se acredite, así lo consigna expresamente la Ley Aduanera en sus artículos 45 y 116, fracción XI, que señalan:

"Art. 45.- Las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

En los casos previstos por esta Ley, las autoridades fiscales las retendrán o procederán a perseguirlas o secuestrarlas, a menos que se compruebe que han sido satisfechas tales obligaciones y créditos.

Los medios de transporte quedan afectos al pago de los impuestos causados por la entrada o salida del territorio nacional, de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones mencionadas en el artículo 1º de esta ley".

"Art. 116.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

Embargar, fuera de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, las mercancías de procedencia extranjera descubiertas mediante verificación durante su transporte, cuya legal importación o estancia en el país no se acredite, así como los vehículos en que las conduzcan".

El embargo es también una forma de garantizar los créditos fiscales y así lo consigna el citado artículo 116, fracción VII, al señalar:

"Retener las mercancías de importación y exportación en los recintos fiscales y fiscalizados hasta que se obtengan los permisos de autoridad competente, se cumplan los requisitos especiales y se cubran los créditos fiscales; perseguirlas, embargarlas y secuestrarlas, así como los medios de transporte en que las conduzcan, en los casos en que procedan con--

forme a esta ley y para garantizar o hacer efectivos los créditos fiscales a los cuales estén afectos".

Compete a la Dirección de Inspección Aduanera, practicar el em bargo de las mercancías y así se señala expresamente en su artículo 83, - fracción IV:

"Compete a la Dirección de Inspección Aduanera:

IV.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de las mercancías de comercio exterior, incluidos los vehículos, o de sus medios de transporte".

Es importante apuntar, que el embargo forma parte de la visita domiciliaria, siempre y cuando se trate de mercancías cuya legal estancia en el país, no se acredite que sean encontradas al momento de la visita domiciliaria de inspección. Lo anterior, tiene su apoyo legal en el Artículo 123 Bis de la Ley Aduanera, que señala:

"Si durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentran mercancías extranjeras cuya legal introducción y estancia o tenencia en el país no se acredite, la autoridad que la practique procederá a embargarlas o a secuestrarlas y a consignar en el acta que al efecto se levante, los hechos y circunstancias del caso, así como a notificar al interesado - que se inicia el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia"

Sobre el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, se verá en las siguientes páginas.

Por otra parte, el embargo es la facultad de la autoridad adua-

nera para hacer efectivos créditos fiscales, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 151, señala:

"Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán del pago del deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

I.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

II.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales...".

3.3 COBRO COACTIVO

Como ya se señaló, la Visita Domiciliaria de Inspección puede arrojar un crédito fiscal a favor del fisco, una vez determinado en cantidad líquida el crédito fiscal, es decir, la determinación del monto de las contribuciones y sus accesorios.

Compete a la Dirección de Operación Aduanera, la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, el artículo 85, fracción XIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala:

"Ordenar a las Aduanas, la notificación de los créditos fiscales que determine y, en su caso, la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución para hacer efectivos dichos créditos fiscales o las garantías otorgadas respecto de contribuciones, accesorios o asuntos de -

su competencia, incluso de fianzas a favor de la Federación para garantizar créditos fiscales a cargo de terceros o solicitar a las Administraciones -- Fiscales Federales que lleven a cabo la notificación y el procedimiento men cionado para dichos efectos".

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, es una facultad - que puede ejercer la autoridad hacendaria para exigir el pago de los créditos, que pudieran ser determinados como resultado de una visita domicilia-- ria.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, reglamenta lo relativo a dicho procedimiento y señala:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fis cales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos - señalados por la Ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecu- - ción.

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el inte-- rés fiscal antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o - sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el -- obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier manio- bra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro de - los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gas-- tos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fué practicado, resolu-- ción en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado,

la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el Procedimiento Administrativo de Ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, - se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución".

Son aplicables al embargo precautorio a que este artículo se refiere y al previsto por el artículo 41, fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el Procedimiento Administrativo de Ejecución que, conforme a su naturaleza le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución para cobrar créditos derivados de productos.

4. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE INVESTIGACION Y AUDIENCIA

J. OTHON RAMIREZ, haciendo un análisis de tipo histórico refiriéndose al Procedimiento Administrativo en materia Aduanera señala:

"En la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República Mexicana de 31 de enero de 1956, se establecieron dos procedimientos:

1.- Ante los tribunales judiciales hasta su última instancia, cuando estos, siempre con arreglo a la Ordenanza; pero -- cuando se tuviera conocimiento de un hecho no previsto por la ley, podían los tribunales resolver por analogía imponiendo la pena más leve.

2.- Por la vía administrativa, en donde en primera instancia conocía el administrador, segundo la Junta de Aranceles y en definitiva la Junta de Crédito Público con aprobación del gobierno.

Los afectados podían elegir entre el Procedimiento Administrativo y el Judicial a aquel que les pareciera mejor, pero una vez hecha la elección, no podían cambiar la vía.

En la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de los Estados Unidos Mexicanos, de 12 de junio de 1981, habla de dos procedimientos:

1.- Administrativo que se denominaba civil, en el que sólo podían imponerse multas y se tramitaban ante la autoridad administrativa.

2.- Penal, para la imposición de penas corporales, que se llevaba ante los tribunales judiciales, que conocían también de las inconformidades de los particulares contra la administración.

La Ley Aduanal de 18 de abril de 1918, sentó las bases de las dos Leyes Aduanales posteriores, a la del 31 de agosto de 1935 y 30 de diciembre de 1951.

Esta Ley reguló la competencia que corresponde a la autoridad administrativa y también la de autoridad judicial, señalando que a la primera compete: declarar que las mercancías que se importen o exporten cau-

san derechos "sencillos o aduanales", efectuar su cobro, determinar las in fracciones a las leyes fiscales o imponer las multas respectivas. Y la segunda declarar la comisión de delitos contra el Fisco y aplicar las penas correspondientes.

En la época actual, a pesar de que en México, el procedimiento aduanero, es uno de los procedimientos fiscales más antiguos, también es de los más imperfectos. Esto se debe a que desde el Arancel de 1821, hasta el Código Aduanero de 1951, los proyectos relativos fueron elaborados por "judiceros". Empleados de las autoridades aduanales, que sin ser doctores en derecho, se dedican a resolver los problemas jurídicos de las aduanas del país y en virtud de su experiencia eran elegidos para realizar una tarea que corresponde a peritos en derecho" (58).

La Ley Aduanera vigente señala:

"Los procedimientos administrativos previstos en la Ley y en este reglamento, incluyendo el de investigación y audiencia, son independientes de los procedimientos que conforme a otras leyes deben seguirse" Art. 7, segundo párrafo del Reglamento de la Ley Aduanera.

- 3.- Tratándose de mercancías de importación o exportación prohibidas descubiertas durante el despacho por la autoridad aduanera;
- 4.- Cuando utilizando la vía postal se introduzcan o extraigan mercancías cuya importación o exportación este prohibida;

(58) RAMIREZ-GUTIERREZ, J. Othon. PRINCIPIOS PROCEDIMENTALES EN MATERIA ADUANERA. Tesis en Licenciatura. México. U.N.A.M. Págs. 80 y 81.

5.- Cuando autoridades diversas a la aduanera, secuestren mercancías de procedencia extranjera con motivo de la presunta comisión de infracciones aduaneras.

El Procedimiento se substancia de la manera siguiente: (Op. - Cit., artículo 170).

1.- Se notifica al particular sujeto pasivo, mediante acta.

Esta acta puede ser el resultado del ejercicio de alguna de las facultades de comprobación, de que goza la autoridad aduanera, y como se ha analizado, lo más probable es que derive de la práctica de una visita de inspección o de una visita domiciliaria de inspección.

Asimismo, el acta deberá contener la fecha, hora y lugar en que fueron descubiertas las mercancías, además se señalará la autoridad ante la cual el contribuyente puede, dentro del plazo de diez días, interponer un escrito para poder ser escuchado cumpliendo así con el respeto a sus garantías individuales, en ese escrito deben aparecer las pruebas necesarias.

El artículo 121 de la Ley Aduanera, señala al respecto:

"Para el secuestro de mercancías y de los medios de transporte en que se conduzcan dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente. Cuando no estén amparados con la documentación a que se refieren los artículos 117, 118 y 120, las autoridades aduaneras levantarán acta del Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, en la que harán constar:

1.- Fecha, hora y lugar en que fueron descubiertas las mercancías;

- II.- Identificación de la autoridad que practicó la diligencia;
- III.- Inventario de las mercancías secuestradas y sus condiciones en el momento de ser detenidas por la autoridad;
- IV.- Circunstancias en que fueron descubiertas;
- V.- Nombre y domicilio del tenedor o conductor de las mercancías, que deberá ser manifestado por éste, ante dos

testigos. Si se niega o señala un domicilio falso, las notificaciones que deban hacerse en el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia se practicarán fijando los acuerdos respectivos a la vista del público, en el local que ocupe la autoridad aduanera competente para emitir resolución en el mismo, y

VI.- Notificación al particular de que se inicia el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia y de que se le concede un plazo de diez días para expresar lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas indicando la autoridad competente para llevar a cabo el Procedimiento".

Al concluir una visita se levantará acta final, a la cual se le anexan las actas parciales o complementarias, dicha acta deberá contener; la fecha, hora, lugar y demás circunstancias en que fueron descubiertas las mercancías, si en su caso se trata.

2.- Posteriormente la autoridad aduanera practicará la clasificación arancelaria de las mercancías, se cerciorará del valor, origen y procedencia y precisará las prohibiciones, restriccion

nes o requisitos especiales a que estén sujetas, todo lo anterior deberá comunicarlo al particular.

Como ya se señaló, una vez notificado el particular y dentro de un plazo de diez días, el particular podrá exponer por escrito lo que a su derecho convenga, en ese escrito deberá ofrecer las pruebas pertinentes; además, el artículo 170, fracción II del Reglamento de la Ley Aduanera señala:

"La autoridad podrá llevar a cabo las diligencias, investigaciones y demás actos de comprobación que considere necesarios".

En materia Aduanera, existen diferentes tipos de Procedimientos:

Por una parte el Reglamento de la Ley Aduanera, habla de Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia (en los anteriores ordenamientos aduanales se denominaba Procedimiento Aduanal de Investigación).

Por la otra el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de las atribuciones que concede a la Dirección General de Aduanas, señala la existencia del Procedimiento de Investigación en Materia de Registro Federal de Vehículos. Artículo 81, fracción XXVIII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero el Procedimiento que nos interesa es el de Investigación y Audiencia, -- que como se verá en renglones posteriores, puede nacer como consecuencia de la práctica de una visita domiciliaria de inspección.

El Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia,

que se desarrolla en materia aduanera, procede cuando:

- 1.- Se comete la infracción de contrabando y de presunción del mismo;
- 2.- La adquisición, enajenación, comercio o tenencia de mercancías extranjeras sin comprobar su legal estancia en el país.

"Cuando durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentren mercancías extranjeras, cuya legal introducción, estancia o tenencia en el país no se acredite, la autoridad que la practique procederá a asegurárselas, dejándolas en depósito y bajo la responsabilidad del visitado, o bien a embargarlas o secuestrarlas". Artículo 174, párrafo primero del Reglamento de la Ley Aduanera.

Como ya se señaló, el Reglamento de la Ley Aduanera reconoce la existencia y práctica de la visita domiciliaria como género, es decir, no se está refiriendo a las que sólo pueden practicar la autoridad aduanera o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de ahí que señale:

"La autoridad que la practique".

Como es costumbre, el legislador, en esta fracción, deja el camino abierto para que la autoridad haga lo que quiera, y entonces cabe la posibilidad de que la autoridad aduanera realice posteriormente visitas domiciliarias, ya que estas constituyen un acto de comprobación. De cualquier manera este tipo de disposiciones deben ser más claras, ya que provocan que la autoridad pueda actuar arbitrariamente, al no señalar que otras diligencias e investigaciones realizará.

3.- El particular tiene derecho a solicitar copia certificada del expediente.

4.- Las pruebas se desahogarán dentro de los 31 días siguientes al ofrecimiento. El particular puede solicitar que le sean entregadas las mercancías previa garantía de las probables contribuciones, multas y recargos omitidos, o bien sin que haya terminado el procedimiento, el particular podrá recibir total o parcialmente sus mercancías desde el momento que quede demostrado que no hubo infracción a las disposiciones aduaneras.

Las autoridades aduaneras pueden prorrogar el plazo anterior hasta por tres meses. ¿Cuando se dicta la resolución al Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia?

El párrafo II del Artículo 124 de la Ley Aduanera, señala:

"Cuando la resolución que dicte la Dirección de Procedimientos Legales que de conformidad con el Artículo 86, fracción VII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad competente para tramitar y resolver el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, se determinen créditos fiscales al embargo o sequestro de mercancías. Se convertirán en definitivos y dichas mercancías y medios de transporte, podrán ser rematados en otro Procedimiento llamado "Procedimiento Administrativo de Ejecución", salvo que esas mercancías y medios de transporte hayan pasado a ser propiedad Federal, en dicho caso se ejecutarán otros bienes.

Es importante asentar lo preceptuado por el párrafo segundo del artículo 126 que dice:

"El Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia y la resolución administrativa que en el mismo se dicte, son independientes de los procedimientos que se sigan conforme a las leyes para determinar responsabilidades fiscales".

Con lo anterior, queda claro que la vía administrativa o fiscal es independiente de la vía penal.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado:

"VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, concede a los inconformes con las actas de auditoría fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el Procedimiento Administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en el las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente -- con su inconformidad, a más tardar, dentro de los 30 días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohiban de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y a la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por el -- causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la inobservancia de una formalidad procesal que hace nugatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 Constitucional y que en lo relativo, respecto al precepto fiscal en comentario".

Las disposiciones a que alude el artículo 84, fracción VIII, corresponde al artículo 54 del Código vigente. R.F. 83/78 Carnes y Alimentos Refrige-

rados, S.A.; R.F. 55/79 Industrias Capri, S.A.; R.F. 75/79 A.Y.V.I., S.A.; R.F. 89/79 Pelletier, S.A.; R.F. 98/79 Mercería El Porvenir, S.A.; Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Séptima Epoca, Tercera Parte, Jurisprudencia N° 334.

En la resolución que se dicte al terminar el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, se determinará: (Art. 173 del Reglamento de la Ley Aduanera).

Las contribuciones, multas y recargos si es que lo hay.

El "estado" legal que guardan las mercancías;

En los casos que proceda, se declarará que las mercancías han pasado a ser propiedad del Fisco Federal.

La resolución que ponga fin al procedimiento dentro de los - - quince días siguientes al desahogo de la última prueba o del periodo probatorio.

5. IMPOSICION DE SANCIONES

Las obligaciones que imponen las leyes fiscales, también se encuentran provistas de sanciones o penas en caso de incumplimiento. Esta característica hace que el cumplimiento de las obligaciones sea obligatorio y no al arbitrio del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Al respecto, MARGAIN MANAUTOU señala: "El Derecho Tributario - es un conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer y de tolerar, está provista de medios adecuados con que exigir al causante el debi

do y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones" (59).

Si como consecuencia de una visita domiciliaria se determinan créditos a favor del Fisco, éste tiene la facultad, según la Ley Aduanera - de imponer sanción como reparación de los daños y perjuicios del incumplimiento a una obligación determinada.

El artículo 116 de la Ley Aduanera, en su fracción XIV señala:
"Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan".

Básicamente son dos las sanciones:

- a) Multas y
- b) Recargos

5.1 MULTAS

La naturaleza jurídica de la multa, es sancionar al que incumple con una obligación, en este caso, una obligación fiscal.

Para MARGAIN MANAUTOU, la multa "Tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no consecuencia la evasión de algún crédito fiscal" (60).

El pago de las multas forma parte del crédito, ya que es derivado de

(59) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Sexta edición. México, 1981. Pág. 311.

(60) Ibidem. Pág. 315.

éste, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20, en el séptimo párrafo señala: Los pagos que se hagan, se aplicarán a los créditos más anti--guos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios con el siguiente orden:

- I.- GASTOS DE EJECUCION
- II.- RECARGOS
- III.- MULTAS

Compete a la Dirección de Procedimientos Legales, determinar -- los créditos fiscales en materia de Comercio Exterior y sus accesorios sien--do la multa un crédito accesorio.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 70, párrafo -- primero es claro al señalar cuándo debe aplicarse una multa y señala:

"La aplicación de las multas por infracciones a las disposicio--nes fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las con--tribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que im--pongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

La autoridad aduanera al practicar las visitas domiciliarias de inspección, se puede percatar de la comisión de infracciones a la Ley Aduane--ra en cuyo caso procederá la imposición de multas. Cuando exista obstáculo-- para el ejercicio de las facultades de comprobación procederá la imposición-- de multa, de conformidad con el artículo 40 del Código Fiscal de la Federa--ción que señala:

"Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terce--ros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las --

facultades de las autoridades fiscales, y éstas podrán indistintamente:

- I.- Solicitar el auxilio de la fuerza pública;
- II.- Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código;
- III.- Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

La autoridad puede condonar la multa, sin embargo, una excepción la constituye el hecho de ser descubierta la omisión por las autoridades fiscales, consecuentemente la visita domiciliaria practicada y que determine omisión o infracción a las disposiciones fiscales, no procederá a la condonación de multas.

Por su parte, la Ley Aduanera señala de manera expresa las sanciones por la comisión de infracciones a la Ley Aduanera, siendo una de ellas la multa. El monto de las multas sería según se trate de la infracción cometida.

Toda multa que se cobre por contravenir las disposiciones que señale la Ley Aduanera, su Reglamento, será aplicada a las personas que intervengan en dicho proceso, el artículo 141 de la Ley Aduanera señala:

"El importe de las multas que se impongan de conformidad con las disposiciones de esta ley, será distribuido entre los descubridores o denunciadores de las infracciones, los aprehensores de las mercancías y los fondos de aprehensión y de gastos...".

Es de considerarse que se desvirtúa la naturaleza jurídica de

la multa, ya que en el fondo ésta es una percepción más para el Estado y como se aprecia en la Ley Aduanera y su Reglamento, de las multas nada es para el Estado.

La Dirección de Procedimientos Legales al imponer las multas - por infracciones a la Ley y su Reglamento, deberá fundar y motivar su resolución, así como tomar en cuenta las agravantes en cada infracción, al respecto el Código Fiscal de la Federación, señala en su artículo 75:

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

5.2 RECARGOS

Los recargos son créditos fiscales accesorios del crédito principal y constituye una indemnización al Fisco, por la falta de pago oportuno.

El párrafo tercero de la fracción IV del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala:

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a -- contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º".

MARGAIN MANAUTOU señala: "El pago de un crédito fiscal realizado fuera de los plazos que señalan las leyes tributarias, dará lugar a que se cubran recargos: los que se causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de su exigibilidad hasta que se efectúe el pago, no debiendo exceder el importe del crédito fiscal de que se trate, o sea -- que el máximo de recargos a pagar, un tanto de lo no enterado oportunamente" (61).

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 21 señala que son y como se causan los recargos y dice:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro - del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos - en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor de la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en - consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México.

Los recargos se causarán hasta por cinco años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de - terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta - el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recar
gos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efec--
túe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean infe
riores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste y se exigirá in
dependientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecuc--
ción, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere."

Cuando el contribuyente pague en forma espontánea, en los térmi
nos del artículo 73 de este Código, las contribuciones omitidas, el importe de los recargos no excederá de los causados durante un año.

En el caso de aprovechamiento, los recargos se calcularán de --
conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fis
cal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemniza
ción a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fis
cales.

Corresponde a la Dirección de Operación Aduanera de los reca--
gos, y esto lo señala el artículo 85, fracción XII del Reglamento Interior

de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que dice:

"Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos en materia de exportación e importación y los accesorios de las citadas contribuciones...".

La Visita Domiciliaria de Inspección puede arrojar la omisión de pago de las contribuciones, de ahí que se tendrán que determinar los re cargos.

El particular que realice actos de comercio exterior puede co rregir su determinación de impuestos, situación que no acarreará la imposición de sanciones, sin embargo, cuando la autoridad aduanera es la que co rrige la determinación de impuestos y determina los créditos omitidos, pagarán los recargos omitidos por el incumplimiento. La Ley Aduanera, en su artículo 62 señala:

"...los interesados, dentro de los cinco años siguientes al pago de los citados impuestos, también podrán presentar declaraciones complementarias para corregir errores en la determinación de los impuestos al comercio exterior, siempre que la misma no hubiese sido hecha por la autoridad aduanera y conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

Las diferencias que resulten en su contra deberán pagarse con los recargos correspondientes...".

6. EVASION FISCAL

Sin duda uno de los principales problemas a los que se enfren

ta el Fisco Federal es la evasión fiscal. Esta consiste, en la omisión del pago de las contribuciones, causando graves perjuicios a la Hacienda Pública y en general al Estado.

En páginas anteriores se señaló la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos y cuando no se cumple, significa que se evade la obligación, en este caso, obligaciones de carácter fiscal.

El Estado ha creado diversos mecanismos para evitar la evasión fiscal y otros más para detectar dicha evasión y obligar al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Evasión fiscal significa no pagar los créditos determinados y sus accesorios.

Para MARGAIN MANAUTOU, existe la evasión ilegal al pago y consiste en:

"La evasión ilegal al pago se presenta entre otros casos, en el contrabando y en el fraude fiscal...".

En síntesis, los impuestos con fuertes tarifas, cuotas o tasas traen como efecto inmediato un aumento en el contrabando o en la defraudación, por lo que reducir el costo del primero y la existencia de cuotas moderadas en el segundo, disminuyen notablemente la evasión ilegal" (62).

Las Visitas Domiciliarias de Inspección son un mecanismo de comprobación creado por la autoridad hacendaria para comprobar que se cumpla con las obligaciones fiscales y en su caso, descubrir la evasión fiscal,

(62) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 96.

sancionarla y exigir el cumplimiento forzoso de las obligaciones.

La evasión fiscal puede dar origen a la comisión de:

- a) Delitos Fiscales y
- b) Infracciones

6.1 DELITOS FISCALES

Es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según el artículo 43, fracción VII del Código Fiscal de la Federación:

"Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la comisión de Delitos Fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las Actas de la Policía Judicial, y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales...".

Por su parte, el artículo 93 del mismo Ordenamiento señala:

"Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal, para los efectos legales que procedan aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado".

La facultad de la autoridad hacendaria para la imposición de -

sanciones por infracciones, se extingue a los cinco años, no así la facultad para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.

La prescripción de la acción penal en delitos fiscales perseguibles por querrela, según el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación es:

"La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal."

Compete exclusivamente a la autoridad judicial la imposición de penas cuando se incurra en responsabilidad penal.

El Código Fiscal de la Federación concede al Capítulo II del Título Cuarto para tratar los Delitos Fiscales y el artículo 92 señala en que casos se procede penalmente por delitos fiscales.

"Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público:

I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114.

II.- Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de

contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores -- bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal:

Los procesos por delitos fiscales a que se refieren las tres -- fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones -- originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del -- proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento -- penal..."

No se debe confundir la acción que compete a la autoridad administrativa y a la autoridad judicial en la comisión de un delito fiscal, ya que en la primera se podrán hacer efectivos las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas y la segunda sigue un procedimiento penal sin imponer sanción pecuniaria".

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha ex--

presado:

"Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, - en los casos de contrabando; en cada una de sus actuaciones, existen inculpa dos por responsabilidades de distinto género: unas de carácter penal y otras meramente administrativo por el pago de derechos fiscales".

Tesis Jurisprudencial N^o 272 Apéndice al Semanario Judicial de la Federación Tomo XLVII.- Actor Dionisio Alvarado Cruz.

¿Quiénes son los responsables de los delitos fiscales?

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación enuncia en -- siete fracciones quienes son los sujetos responsables en la comisión de deli tos fiscales:

Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I.- Concierten la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una - promesa anterior.

Existe la tentativa en delitos fiscales, así como agravantes en cada delito fiscal.

Los principales delitos fiscales que se pueden cometer son:

- 1.- DELITO DE CONTRABANDO
- 2.- DELITOS EQUIPARABLES AL CONTRABANDO Y
- 3.- DEFRAUDACION FISCAL.

Durante la práctica de una visita domiciliaria de inspección, pueden descubrirse mercancías, cuya legal estancia o tenencia no se acredite, iniciándose el Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, de ahí que la práctica de la visita pueda arrojar la determinación de contribuciones no pagadas de mercancías extranjeras, tipificándose el delito de contrabando.

DELITO DE CONTRABANDO

Para MARGAIN MANAUTOU, el contrabando consiste en "introducir o sacar del país mercancías por las que no se cubren los impuestos aduaneros correspondientes. Surge como una "INDUSTRIA", cuando los impuestos -- que se dejan de pagar hacen costeadables esa actividad...

...No son las tarifas aduaneras las que provocan el contrabando, sino la protección que se da a la Industria Nacional, supeditando la entrada de productos extranjeros a permisos previos de importación, que al ser difícil su detención, hacen que surja el contrabando y, por ende, la omisión de impuestos de importación" (63).

Para OVILLA MANDUJANO el contrabando: "Es un delito, no porque

sea malo, sino porque está sancionado por las leyes fiscales. El contrabando es fundamentalmente un delito de acción de orden público, esto es, que la acción de introducción o extracción de mercancías sin la debida documentación legal persigue producir cambios y aqui esta la conducta humana adecuada a la tipificación legal, y agrega: Al contrabando se le considera como sinónimo - de clandestinidad, ocultamiento o elusión a la jurisdicción aduanera. Lo que le da su especificidad de delito es que es sancionado y reprimido y consiste en el hecho de introducir o extraer mercancías del territorio nacional eludiendo los contratos aduaneros, por puntos alejados de las aduanas, ocultando las mercancías a las autoridades aduaneras" (64).

En México, el contrabando es una infracción y un delito. El Código Fiscal de la Federación por su parte, concibe al contrabando, ya no como una infracción, sino como un delito y que para poder perseguirse requiere que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el Fisco Federal ha sufrido o puede sufrir perjuicios. El artículo 127 de la Ley Aduanera señala: "Comete la infracción de contrabando..." ¿Cuál es su naturaleza jurídica?.

FERNANDEZ LALANNE, señala que la opinión está dividida; algunos lo consideran como un delito aduanero sui generis, entre otros autores se -- pueden citar: Amador Núñez, Carlos A. Ferro, Ismael Basaldúa, Francisco Mene gazzi. Por otra parte, se encuentran los que sostienen que el contrabando - es una infracción tributaria. Las penas fiscales son sancionadas y reprimen las transgresiones a los preceptos jurídicos que tutelan la percepción de la

(64) OVILLA MANDUJANO. DERECHO ADUANERO. Págs. 220 y 221.

renta fiscal como instrumento de política económica del Estado.

El contrabando es un delito reprimido o sancionado por el orden penal, pero legislado en las leyes de Aduana y que para su perfeccionamiento requiere del elemento doloso o culposo para configurarse" (65).

La Ley Aduanera reglamenta diversas clases de infracciones, siendo una de las más comunes el contrabando, al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 127, señala cuando se comete esta infracción:

"Cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque éste no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta".

En renglones anteriores se señaló que el Código Fiscal de la Federación habla de Delito de Contrabando, como sanción señala la aplicación de penas.

(65) FERNANDEZ LALANNE. DERECHO ADUANERO. Tomo II. Edit. Depalma. Buenos Aires. Pág. 1033.

La Ley Aduanera habla de multas, ésta es la gran diferencia entre ambos Ordenamientos legales, tratándose de la figura jurídica de contrabando.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su artículo 81 señala la competencia de la Dirección General de Aduanas para:

"Investigar, comprobar y sancionar las infracciones a las disposiciones legales, en la materia de su competencia...".

Dentro de la Dirección General de Aduanas, compete a la Dirección de Operación Aduanera sancionar las infracciones a las disposiciones legales en la materia de su competencia.

7. MEDIOS DE DEFENSA DEL PARTICULAR

Todos los actos de la autoridad que sean dirigidos a los gobernados, deben encontrarse al amparo de las garantías individuales que tutelan al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Y cuando la autoridad se aparta de la legalidad de sus actos lesiona al gobernado.

No siempre son violaciones de fondo, sino de forma o bien es excesiva la petición de la autoridad, de ahí que sea necesaria la defensa del gobernado contra dichos actos.

La autoridad ha instrumentado los llamados medios de defensa, que son los procedimientos que servirán para que la autoridad confirme, revoque o modifique una resolución.

Sobre el particular MARGAIN MANAUTOU señala: "...se ha reconocido la necesidad para evitar un recargo en las labores de los orígenes jurisdiccionales y por considerarse que los actos de los inferiores deben estar sujetos a revisión por las autoridades superiores, de dotar a los particulares de recursos o medios de defensa ante la propia Administración Pública -- por medio de los cuales puede lograrse la notificación de los actos o resoluciones dictadas con violación a la ley aplicada" (66).

Ante una resolución administrativa, como lo es el acta final de visita domiciliaria, el particular puede interponer algunos de estos dos medios de defensa: A) Inconformidad, y B) Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

7.1 INCONFORMIDAD

Como ya se apuntó, de toda Visita Domiciliaria se deben levantar Actas Parciales y el Acta Final, estos documentos contienen los hechos asentados por los visitadores como consecuencia de su facultad de comprobación de las obligaciones fiscales. En tales actas se consignan las omisiones.

Sobre recurso de inconformidad MARGAIN MANAUTOU, señala:

"El recurso ante la misma autoridad que emitió el acto es aconsejable al legislador tratándose de resoluciones cuya ilegalidad tenga su origen en errores de cálculos, numéricos o de procedimientos. Sin embargo, es común encontrar ordenamientos que prevén la revisión del fondo del asunto

(66) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 96.

ante la misma autoridad que emitió el acto, lo cual se considera de poca efectividad, ya que la inconformidad que se haga valer, normalmente no hará cambiar el criterio o sentido de la resolución impugnada y sólo servirá para ampliar el concepto o valor de las pruebas existentes, que indudablemente fueron consideradas por la autoridad.

En cambio, tratándose de los recursos que se hacen valer ante el superior jerárquico, la inconformidad tendrá mayores posibilidades de éxito, si la razón asiste al particular, pues será analizada por personas, cuyo pensamiento no estará influenciado por los estudios previos que dieron como consecuencia la emisión del acto que revisan. En esta clase de recursos las pruebas existentes o las nuevas que se aporten, serán objeto de un estudio imparcial". (67).

Uno de los elementos esenciales de validez del recurso de inconformidad, lo constituye el hecho de estar regulado en una ley, y ese es el Código Fiscal de la Federación que señala en su artículo 54, que dice:

"Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita podrán inconformarse con los hechos contenidos en el acta final...".

Como se puede observar es "POTESTATIVA" al derecho del particular para inconformarse o no. De ahí que la autoridad que emite el acto de autoridad no puede obligar al particular a que se inconforme.

El otro elemento importante por el que se procede la inconformidad es que se trata de una resolución definitiva, ya que la autoridad de oficio no puede modificar su propia resolución.

Los elementos esenciales para que proceda el recurso de inconformidad son tres:

- a) QUE SEA POR ESCRITO
- b) DENTRO DEL PLAZO SEÑALADO
- c) DEBE ESTAR FIRMADO EL ESCRITO

Compete a la Dirección de Operación Aduanera, recibir las inconformidades que se presenten contra lo asentado en el acta final de visita domiciliaria y señala el artículo 85, fracción XI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

"Recibir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las inconformidades que formulen y las pruebas que ofrezcan, en relación con los hechos asentados en el acta final de visita domiciliaria que levanten las autoridades competentes de la Dirección General de Aduanas; estudiarlas y tomarlas en cuenta, en su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes".

El recurso de inconformidad es importante, ya que es la misma autoridad aduanera la que resuelve, confirmando, revocando o modificando su resolución. En caso de que el particular considere aún violados sus derechos, puede acudir a otra instancia ante otra autoridad superior y así tramitar el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

De conformidad con el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, es obligación de la autoridad fiscal que practica una visita domiciliaria:

"...dar a conocer al contribuyente el resultado de aquella ac--

tuación, asentada en el acta final de la citada visita domiciliaria. En este caso se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales - el contribuyente o responsable solidario no ofrezca prueba para desvirtuarlos...".

La inconformidad deberá ser presentada por escrito ante la Dirección de Operación Aduanera dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró, este escrito debe ir acompañado de las pruebas pertinentes para desvirtuar lo contenido en el acta final de visita.

7.2 RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD

Las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras pueden ser recurridas por los recursos administrativos que establece el Código Fiscal de la Federación, al respecto, el artículo 142 de la Ley Aduanera señala:

"En contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos administrativos que establece el Código Fiscal de la Federación".

El recurso administrativo que procede contra resoluciones en materia aduanera, es el de Revocación y éste será optativo antes de acudir al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ya se señaló que contra el acta final de visita se puede interponer la inconformidad o bien el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Juicio de Nulidad, es un procedimiento contencioso, ya que -

existe una controversia y participan dos partes: Demandante y Demandado.

El Demandante es el particular, contribuyente o responsable solidario que ha sido visitado, el Demandado es la autoridad que dictó la resolución, en este caso la Dirección de Operación Aduanera, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Si la inconformidad no fuera optativa para el particular, este no podría interponer el Juicio de Nulidad, de conformidad con el artículo 202, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Es improcedente el Juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos por las causales y contra los actos siguientes:

VI.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa."

La demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación deberá ser presentada por escrito, ante la Sala Regional de la Jurisdicción de la Autoridad que emitió la resolución, contando con un plazo de 45 días contados a partir de aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, este plazo es para el contribuyente y no así para la autoridad, quien tiene cinco años para interponer el recurso. Conjuntamente a la demanda se deben ofrecer las pruebas tendientes a dejar sin efectos la resolución de la autoridad.

Nunca se podrán llevar las dos instancias al mismo tiempo, la inconformidad y el juicio de nulidad.

CONCLUSIONES

I.- De la lectura de el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Ley Aduanera y su Reglamento, ordenamientos legales que de una manera u otra "reglamentan" lo relativo a la facultad de la autoridad aduanera para la práctica de las visitas domiciliarias, observo las siguientes deficiencias:

- a) No definen con precisión tal facultad de practicar visitas domiciliarias
- b) No se da una clasificación clara de las visitas domiciliarias
- c) Se dan facultades muy generales a las autoridades para practicar visitas domiciliarias

Sin embargo, no se puede cuestionar la constitucionalidad de las Visitas Domiciliarias Aduaneras, que no pueden ser declaradas *A priori* inconstitucionales, ya que la reglamentación general que de ésta figura jurídica hace la Constitución Federal, en su artículo 16, párrafo segundo, la contiene, así como de la reglamentación que de dicha figura jurídica hace el Código Fiscal de la Federación vigente.

II.- Con respecto a la falta de normatividad de la Ley Aduanera vigente, en relación a la facultad de la autoridad aduanera para la práctica de Visitas Domiciliarias, es necesario reformar tal ordenamiento legal a efecto de introducir un precepto que regule y norme con

más propiedad tal facultad, estableciendo: a) ¿En qué casos proceda?; b) ¿A qué sujetos se realizará? y c) El lugar o lugares donde se practicará. El Código Fiscal de la Federación da respuesta de manera general a estas interrogantes planteadas, corresponderá ahora a la Ley Especial normar con exactitud la procedencia, sujetos objeto de la visita y el lugar o lugares sujetos a la práctica de Visitas Domiciliarias en materia Aduanera.

III.- En la Ley Aduanera vigente, el legislador debe definir con exactitud: ¿Qué se entiende por Visita Domiciliaria Aduanera?, y, si es el acto de comprobación que debe constituir el punto de partida tendiente a normar plenamente su realización en dicha materia, considero que es y propongo la siguiente definición: Es una de las facultades que tiene la autoridad aduanera para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de su competencia, es decir, lo referente al Comercio Exterior.

IV.- La práctica de Visitas Domiciliarias en materia Aduanera. Es necesario que para calificarias como tales, se realicen en el domicilio del contribuyente, por lo que en este caso, cabe la distinción que se hace entre domicilio de la persona y domicilio del contribuyente, por lo que el primero queda comprendido dentro de la reglamentación del domicilio civil y el Código Fiscal de la Federación señala el domicilio fiscal del contribuyente.

V.- Dada la realidad práctica en que se desenvuelven las -

las Visitas Domiciliarias, tal facultad puede constituir verdaderos actos de molestia, de ahí que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tenga el derecho de interponer el juicio de amparo - en contra de una orden de visita.

VI.- El Código Fiscal de la Federación vigente, es el Ordenamiento jurídico en el cual, la figura jurídica de la Visita Domiciliaria ha alcanzado su más alta normatividad, ya que regula en forma detallada la facultad genérica de la Visita Domiciliaria.

VII.- Del análisis de las disposiciones fiscales que reglamentan lo relativo a las Visitas Domiciliarias, se desprende de que algunos artículos deben ser reformados, debido a la forma casuista y poco técnica que empleó el legislador al crearlos; evitándose el término "PODRAN" para suplirlo por "DEBERAN". Por ejemplo, los artículos 44, fracciones II y IV; 45; 46, fracción III del Código Fiscal de la Federación, y 101 del Reglamento de la Ley Aduanera.

VIII.- Es necesario reformar el artículo 44; fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente, que se refiere a los testigos, para quedar como sigue: "Que el acta de visita domiciliaria donde se asiente la substitución de testigos, se anote si le constaron los hechos o datos que se contienen en la misma".

IX.- En relación al artículo 54 del Código Fiscal de la Federación vigente, debería señalar el plazo para infor-

marse por los datos consignados en las actas parciales y no únicamente referirse al acta final.

X.- La Dirección de Inspección Aduanera, dependiente de la Dirección General de Aduanas. es la autoridad que específicamente ordenará de la práctica de Visitas Domiciliarias de Inspección por las facultades que le atribuye el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como una forma de comprobación del cumplimiento de las disposiciones legales, propias de la materia aduanera. No debiendo confundir dichas Visitas Domiciliarias con otras figuras jurídicas, tales como: Visitas de Inspección, Inspección, Verificación Física, Vigilancia y Verificación en Medios de Transporte, ya que cada una de ellas responde a una autoridad competente.

XI.- La Visita Domiciliaria Aduanera. Goza de una naturaleza jurídica de carácter fiscal, en la que la autoridad aduanera tiene la facultad de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales, propias de la materia aduanal y que revistan un carácter fiscal, de ahí que el nombre que reciba dependa de: a) Que la materia sea aduanal; b) Que sea en el domicilio del sujeto pasivo; y c) Que revista -- una finalidad de índole fiscal o tributaria.

XII.- Debido a que la Ley Aduanera no reglamenta eficazmente el desarrollo de una Visita Domiciliaria en esa materia provoca que en la práctica, las mismas se sujeten a una diversidad de ordenamientos jurídicos, lo que ocasiona que la autoridad hacendaria, no pueda

controlar efectivamente la práctica de dichas visitas, ya que tendrá que consultar supletoriamente otros Ordenamientos jurídicos.

XIII.- Considero que la Ley Aduanera vigente, debe señalar - con claridad los casos en que es competencia de la Dirección General de Aduanas, la práctica de Visitas Domiciliarias Aduaneras.

B I B L I O G R A F I A

- ACOSTA ROMERO, Miguel. TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1981. Cuarta Edición.
- BAZDRESCH, Luis. CURSO ELEMENTAL DE GARANTIAS CONSTITUCIONALES. - México. Editorial JUS, S.A. 1977. Primera Edición.
- BURGOA, Ignacio. EL JUICIO DE AMPARO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1982. Décimo Sexta Edición.
- BURGOA, Ignacio. LAS GARANTIAS INDIVIDUALES. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1982. Décimo Sexta Edición.
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. SISTEMA ADUANERO MEXICANO (Tesis de doctorado). México, Distrito Federal. 1983. U.N.A.M.
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. DERECHO ADUANERO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1985. Primera Edición.
- CARRILLO FLORES, Antonio. LA JUSTICIA FEDERAL Y LA ADMINISTRACION PUBLICA. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1973. Segunda Edición.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1983. Décimo Segunda Edición.
- Diario de Debates. CAMARA DE DIPUTADOS, LI Legislatura, Período Ordinario. México, 1981.

- Diario de los Debates. CAMARA DE SENADORES, LI Legislatura, Período Ordinario. México, 1981.
- FRAGA, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. México, Distrito Federal. - Editorial Porrúa, S.A. 1980.
- FERNANDEZ LALANNE, Pedro. DERECHO ADUANERO. Volumen II. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1966.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. - México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1982. Vigésimo - Cuarta Edición.
- LOPEZ PORTILLO, José. QUINTO INFORME DE GOBIERNO. México. Editorial Talleres Gráficos de la Nación.
- MARGAÏH MANAUTOU, Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. México. Editorial Universitaria Potosina. 1981. - Sexta Edición.
- OVILLA MANDUJANO, Miguel. DERECHO ADUANERO. México, Distrito Federal. Editorial Talleres Gráficos de Guadalajara. 1978. Segunda Edición.
- Nueva Enciclopedia Jurídica. Barcelona. Editorial Francisco SEIX. 1950.
- NORIEGA, Alfonso. LECCIONES DE AMPARO. México, Distrito Federal. - Editorial Porrúa, S.A. 1980. Segunda Edición.

- NAVA NEGRETE, Alfonso. DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1959. Primera Edición.
- PUGLIESE, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1976. Segunda Edición.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. DERECHO FISCAL. México, Distrito Federal. - Editorial Porrúa, S.A. 1983.
- SAYAGUES CASO, Enrique. TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO II. Montevideo, Uruguay. Editorial Artin Bianchi Antuna. 1959. Primera Edición.
- SÁNCHEZ LISJUAN, Sergio. LA REGULACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE LAS INCONFORMIDADES POR ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS. (Tesis Profesional de Licenciatura). México. 1984. U.N.A.M.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. MANUAL DE ORGANIZACION. México. 1984.
- TENA RAMIREZ, Felipe. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. México, Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. 1983. Decimonovena Edición.
- Tribunal Fiscal de la Federación. JURISPRUDENCIA DE 1978 A 1983. Compilación del Lic. Mariano Azuela Gutiérrez. México, Distrito Federal. - 1985.

LEGISLACION

- Ley Aduanera de 1929 y 1935. México.
- Ley Aduanera de 1981. México. Editorial Porrúa, S.A. 1987.
- Código Civil para el Distrito Federal. México. Editorial Porrúa, S.A. 1937.
- Código Aduanero de 1951. México. Dirección General de Aduanas.
- Código Fiscal de la Federación. México. Editorial Porrúa, S.A. -- 1983.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México. Editorial Porrúa, S.A. 1988.
- Ley Federal de Protección al Consumidor. México. 1986.
- Ley de Nacionalidad y Naturalización. México. Editorial Porrúa, S.A. 1984.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. México. Editorial Porrúa, S.A. 1988.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Editorial Porrúa, S.A. México. 1988.
- Reglamento de la Ley Aduanera. México. Editorial Porrúa, S.A. -- 1988.

R E V I S T A S

- Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Nº 11, Año IV.
Septiembre-Diciembre. México. 1980.

- ORENDAIN KUNHARDT, Ignacio. ASPECTOS LEGALES DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Nº 1.
Mayo-Agosto. México, 1977.

- Revista de la Facultad de Derecho. MEMORIA DEL VII CONGRESO DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL. U.N.A.M. 1982.

P E R I O D I C O

- HORIEGA ALCARAZ, Arturo. "PERSISTE EL COMBATE A LA EVA
SION COMO ESTRATEGIA IMPOSITIVA". 'EL UNIVERSAL'. Mé-
xico. Mayo 17 de 1985.