

42  
2y



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**ALCANCES Y LIMITACIONES DE LAS FACULTADES  
DE COMPROBACION DE LA SECRETARIA DE  
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO**

**T E S I S**  
**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE**  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A :**  
**CECILIA DEL CARMEN AZUARA ARAI**



**MEXICO, D. F.**

**1996**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES**  
ABOGADO

**MÉXICO, D.F., A 25 DE JUNIO DE 1996.**

**LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO**  
**DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO**  
**FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**P R E S E N T E .**

**ESTIMADA MAESTRA:**

**POR MEDIO DE LA PRESENTE ME PERMITO COMUNICARLE -**  
**QUE LA ALUMNA CECILIA DEL CARMEN AZUARA ARAI, HA TERMINADO -**  
**DE ELABORAR SU TESIS PROFESIONAL SOBRE EL TEMA "ALCANCES Y -**  
**LIMITACIONES DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LA SECRETA**  
**RIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO", BAJO MI DIRECCIÓN.**

**EN MI OPINIÓN DICHO TRABAJO CUMPLE CON LOS REQUISI-**  
**TOS QUE SEÑALA LA LEGISLACIÓN UNIVERSITARIA PARA SER PRESENTA**  
**DA EN EL EXAMEN PROFESIONAL CORRESPONDIENTE, DESDE LUEGO SI -**  
**USTED NO TIENE INCONVENIENTE PARA ELLO.**

**COMO SIEMPRE AGRADEZCO LA CONFIANZA DEPOSITADA EN -**  
**EL SUSCRITO AL PERMITIRME COLABORAR EN EL SEMINARIO QUE DIGNA**  
**MENTE PRESIDE, DIRIGIENDO TRABAJOS COMO EL QUE SE PRESENTA.**

**ATENTAMENTE**  
**"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"**

**MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.**



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL  
Y FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 28 de junio de 1996.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante, **Cecilia del Carmen Azuara Aral**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"Alcances y Limitaciones de las Facultades de Comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público"**.

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



Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
La Directora

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL

*[Firma manuscrita]*  
HE. M. DE LOS RIOS NUÑEZ SAMACHO

**A MIS PADRES**, principales motivadores de mi crecimiento profesional y personal, ejemplo a seguir en todos los aspectos de mi vida. Por su confianza, su dedicación y sobre todo por su amor.

**A MIS HERMANOS**, compañeros inseparables, siempre amigos. Por su presencia.

**AL SEÑOR LICENCIADO MIGUEL A. VAZQUEZ ROBLES**, mi maestro en el aula universitaria y en mis inicios en la vida laboral. Por su paciencia, su interés y su tiempo.

**A MIS AMIGOS**, no es necesario nombrarlos, sabemos quienes somos, sin duda alguna para mí, el mejor legado de la Universidad. Por su entrega, su compañía y su apoyo.

**A MIS MAESTROS**, que además de enseñar su materia, me enseñaron a respetar profundamente esta institución.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**, por haberme dado la oportunidad de formar parte de ella.

**ALCANCES Y LIMITACIONES DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.**

**Introducción** ..... 1

**CAPITULO I  
FACULTADES DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.**

**1. Autoridad Administrativa.** ..... 3

**A) Concepto de Autoridad.** ..... 3

**a) Administración Pública.** ..... 4

**b) Concepto de autoridad administrativa.** ..... 7

**2. Actos de Autoridad.** ..... 10

**A) Concepto de facultad.** ..... 10

**a) Facultad discrecional.** ..... 11

**b) Facultad vinculada o reglada** ..... 15

**B) Acto Administrativo.** ..... 16

**a) Clasificación del acto administrativo.** ..... 21

**b) Elementos del acto administrativo.** ..... 28

**c) Requisitos del acto administrativo.** ..... 32

**CAPITULO II  
PRINCIPIOS QUE RIGEN LA ACTUACION DE LA AUTORIDAD EN MATERIA FISCAL.**

**1. Debita fundamentación y motivación de sus actos.** ..... 34

2. Principio de presunción de legalidad .....	39
3. Principio de la ejecutoriedad de las decisiones fiscales. ....	42
A) Procedimiento Administrativo de Ejecución. ....	46
B) La suspensión del Procedimien- to Administrativo de Ejecución. ....	48
C) La Garantía del interés fiscal. ....	51

**CAPITULO III**  
**LA REGULACION DE LAS**  
**FACULTADES DE COMPROBACION.**

1. Visita Domiciliaria. ....	55
A) Concepto. ....	55
B) Fundamento Constitucional. ....	57
C) Requisitos legales conforma al Código Fiscal de la Federación. ....	61
D) Desarrollo de la visita. ....	67
a) Inicio de la visita. ....	68
b) Actas parciales y papeles de trabajo. ....	79
i. Actas parciales. ....	79
ii. Papeles de trabajo. ....	84
c) Instancia para desvirtuar la última acta parcial. ....	87
d) Conclusión y duración de la visita. ....	88
i. Conclusión de la visita. ....	88
ii. Duración de la visita. ....	89
2. Revisión de Escritorio. ....	92

<b>3. Dictamen Contable.</b>	95
A) Diferencia entre informe y dictamen.	97
B) Responsabilidad del Contador Público.	97
C) Dictamen fiscal en disco magnético.	99

**CAPITULO IV  
PROPUESTA DE REGULACION DE  
LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL COMO RESPETO AL  
PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.**

<b>1. Introducción.</b>	102
<b>2. Concepto de Seguridad Jurídica.</b>	103
<b>3. La problemática ante la falta de limitación de las facultades de comprobación.</b>	104
A) La extinción de facultades de la autoridad.	108
a) Concepto.	108
b) Antecedentes.	109
c) Restablecimiento de la figura de la extinción de las facultades de la autoridad.	111
B) Regulación de las facultades de liquidación e imposición de multas.	112

<b>a) Revisión del último ejercicio</b>	
<b>fiscal.</b>	..... 113
<b>b) Incentivos.</b>	..... 114
<b>4. Finalidad de regular el principio de</b>	
<b>seguridad jurídica.</b>	..... 116
<b>CONCLUSIONES</b>	..... 118
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	..... 121

## INTRODUCCION

La presente investigación tiene por objeto, en esencia, evidenciar que la Autoridad Fiscal dentro de sus facultades de comprobación tiene alcances ilimitados que la permitan actuar arbitrariamente debido a que en el Código Fiscal de la Federación vigente, en lo relativo a dichas facultades, no se establecen suficientes limitantes que constituyan un principio de seguridad jurídica para el contribuyente; lo cual sólo se logrará si en el mencionado ordenamiento legal se establecen de forma clara y precisa disposiciones expresas que limiten la actuación de la autoridad. Las existentes actualmente, prácticamente carecen de eficacia debido a diversas modificaciones que han sufrido, con lo cual pretendemos demostrar, que en la medida en que el principio de seguridad jurídica se va respetado por la autoridad, el particular se verá motivado a cumplir en forma oportuna sus obligaciones fiscales, ello se logrará, si se restablecen figuras que anteriormente limitaban la actuación de la autoridad en este sentido y otorgaban al particular la seguridad al estado de Derecho que debe prevalecer en toda relación jurídica.

En mi experiencia laboral como pasante de un despacho fiscal, pude percatarme que la autoridad tributaria tiene en algunos aspectos alcances ilimitados, pues es posible que se generen situaciones donde el contribuyente no cuente con la certeza de que el mantenimiento del derecho le dará protección ante el eterno sometimiento del ejercicio de las facultades de comprobación al que puede estar sujeto. Debido al conocimiento que tuve de diversos procedimientos fiscales, en los cuales la autoridad mantenía una actitud de acoso y persecución ante el gobernado, creo que es oportuno restablecer ciertas figuras y brindar incentivos para el perfeccionamiento del principio de seguridad jurídica. Considero que en la medida en que el particular se vea respetado y motivado cumplirá de manera eficaz sus obligaciones tributarias, lo cual simplificará la labor del fisco. Del mismo modo, no creo que la relación entre la autoridad y el contribuyente deba ser de perseguidor y perseguido, sino por el contrario, considero que en la medida que dicha relación sea de cooperación y de respeto por ambas partes, se logrará de una manera más efectiva un bienestar social, beneficioso para el particular y para la propia autoridad, cuya finalidad ( el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales) se verá realizada

de forma más efectiva.

Si bien es cierto, que la autoridad tiene la facultad de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, también lo es que sus alcances no deben de ninguna manera dejar en estado de indefensión al contribuyente, pues al hacerlo, no sólo viola la garantía del gobernado, sino que complica su labor fiscalizadora.

En este orden de ideas, considero importante realizar modificaciones dentro de nuestra legislación tributaria con la finalidad de regular los alcances y limitaciones de las autoridades fiscales dentro de sus facultades de comprobación, modificaciones que asegurarían el respeto a los derechos propios del contribuyente, lo anterior, sin obstaculizar la eficiente labor que nuestra Carta Magna confiere a la mencionada autoridad.

Así pues, con esta investigación se sugieren figuras para lograr un equilibrio entre los alcances y las limitaciones de esta autoridad en lo relativo a las facultades de comprobación.

## CAPITULO I

### FACULTADES DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

#### 1. Autoridad Administrativa.

##### A) Concepto de autoridad.

La palabra autoridad viene del latín *auctoritas-atis*, "prestigio", "garantía", "ascendencia", "potestad". De lo anterior se desprende que el significado manifiesta capacidad, atributo, potestad, función, se refiere a los individuos o entidades investidas de estas facultades o funciones.

El significado jurídico relevante de la noción de autoridad presupone la idea de una investidura, gira así, alrededor del concepto de facultad la cual indica el poder o capacidad de un individuo (o grupo) para modificar la situación jurídica existente. Así pues, el concepto jurídico de autoridad indica que alguien esta facultado jurídicamente para realizar un acto válido, presupone la posesión de capacidad o potestad para modificar válidamente la situación jurídica de los demás.

El orden jurídico otorga a los individuos investidos como órganos del Estado, a los que se les denomina "autoridades" la facultad de obligar a los demás mediante actos de voluntad. De éste forma los actos de autoridad, no son sino relaciones de dominio, donde se presenta la posibilidad de imponer la voluntad de uno a la conducta de los demás. Pero sólo el dominio ejercido por los órganos del Estado es un dominio en virtud de autoridad.

El Derecho reclama autoridad para regular toda forma de comportamiento; para prohibir, permitir o imponer condiciones a la actividad en sociedad.

### **a) Administración Pública.**

La autoridad desde el punto de vista administrativo se ejerce a través de la administración pública, que es parte de uno de los poderes donde se deposita la soberanía del Estado, es decir, el Poder Ejecutivo.

La administración pública aparece desde que el hombre se organiza en sociedades, más o menos complejas, en las que se distingue la presencia de una autoridad, que subordina y rige actividades del resto del grupo y que se encarga de proveer la satisfacción de las necesidades colectivas fundamentales.

Teodosio Laras dice que "el poder ejecutivo, a quien se le ha concedido la alta misión de ejecutar las leyes, se divide en poder ejecutivo puro o propiamente dicho o Administración activa."<sup>1</sup>

La administración activa no es otra que la administración pública, y se manifiesta en la protección de los intereses generales de la sociedad, vigilando la acción de cada ciudadano. De ésta manera el ejecutivo administra.

La administración pública desde el punto de vista orgánico "se le identifica con el Poder Ejecutivo y todos los órganos o unidades administrativas que, directa, o indirectamente, dependen de él" y desde el punto de vista funcional es "la realización de la actividad que corresponde a los órganos que forman ese sector. En este sentido administrar es realizar un serie de actos para conseguir una finalidad determinada".<sup>2</sup>

La administración pública no tiene, como tampoco lo tienen ni el Poder Ejecutivo ni los demás poderes, una personalidad propia; sólo constituye uno de los conductos

---

1. Laras Teodosio. Lecciones de Derecho Administrativo. Imprenta de Ignacio Cumpido. México 1852. p.18  
2. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 10ª edición. Editorial Porrúa. Editorial Porrúa. México 1991. p.88

por los cuales se manifiesta la personalidad misma del Estado.

La administración pública se forma con el conjunto de órganos encargados legalmente de realizar los actos administrativos. El sujeto del acto administrativo está constituido por los órganos a quienes se encomienda esa misión.

Miguel Acosta Romero considera que "la Administración Pública es la parte de los órganos del Estado, que dependen, directa, o indirectamente del poder ejecutivo, tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan los otros poderes (legislativo y judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público, adopta una forma de organización jerarquizada y cuenta con: a) elementos personales; b) elementos patrimoniales; c) estructura jurídica, y d) procedimientos técnicos."<sup>3</sup>

El maestro Nava Negrete dice que "la Administración Pública se entiende en sentido funcional como la administración de los negocios públicos y en sentido orgánico como el conjunto de organismos y estructuras cuya eficiente y eficaz acción aseguran los fines fijados por el poder político." Concluye definiéndola como "la organización o conjunto de organismos, responsables de administrar la satisfacción de las necesidades públicas, fin político del Estado."<sup>4</sup>

En nuestro país las distintas situaciones y regímenes políticos han afectado la organización y atribuciones de la administración pública.

Actualmente el art. 90 de nuestra Constitución establece que la administración pública federal será centralizada y paras estatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso de la Unión, la que distribuirá los negocios del orden administrativo que

---

3. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op. Cit. p. 9

4. Nava Negrete Alfonso. Derecho Administrativo I. Universidad Nacional Autónoma de México. Sistema de Universidad Abierta p.p. 54 y 55.

estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales.

La Ley Orgánica de Administración Pública Federal dice en su artículo 1º:

*" La presente ley establece las bases de organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal.*

*La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la administración pública centralizada.*

*Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal.*

*En la parte centralizada se considera a las Secretarías de Estado, a los departamentos administrativos y a la Procuraduría General de la República, organismos a los que se les llama dependencias.*

*En el área paraestatal se encuentran el conjunto de unidades administrativas auxiliares que formalmente están integradas en la administración pública y a las cuales se les llama entidades.*

En conclusión decimos que administración pública es aquella parte del poder ejecutivo a cuyo cargo esta la responsabilidad de desarrollar la función administrativa. De esta manera la administración pública puede entenderse desde el punto de vista orgánico, que se refiere al órgano o conjunto de órganos estatales que desarrollan la función administrativa, y desde el punto de vista formal o material, según el cual debe entenderse como la actividad que desempeñan este órgano o conjunto de órganos

**b) Concepto de autoridad administrativa.**

Para la doctrina administrativa francesa autoridad es un órgano del Estado investido de poder de decisión.

Autoridad para el derecho administrativo, es la persona física, trabajador del Estado, dotada por la ley de poder público. Generalmente es quien representa al órgano administrativo, pero puede no serlo y estar investido de ese poder.

Los funcionarios públicos siempre están dotados de autoridad, es decir, están provistos de poder público, poder de decisión y ejecución. Pueden si la ley los autoriza, trasladar parte de esa autoridad a otros funcionarios y empleados públicos a través de un acto de delegación de facultades, en forma temporal o indefinida.

El doctor Gabino Fraga señaló que se está frente a un órgano de autoridad cuando la competencia otorgada a éste implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y ejecución.

"Los órganos de Administración que tienen el carácter de autoridad, pueden concentrar en sus facultades las de decisión y las de ejecución; pero también puede suceder que sólo tengan la facultad de decisión y que la ejecución de sus determinaciones se lleve a cabo por otro órgano diferente."

El maestro Acosta Romero coincide en señalar que se ha considerado que "son autoridades cuando los órganos de la Administración Pública Centralizada tienen facultades de decisión y ejecución. Señala también que el problema se presenta tratándose de organismos descentralizados y empresas de Estado, en los cuales,

dada su variedad de actividades, y lo disperso de la legislación administrativa que los regula, en algunos casos son considerados como autoridades (Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores de Estado) y en otros todavía no se define claramente ese carácter (Universidad Nacional Autónoma de México, Compañía Nacional de Subsistencias populares, etc.).<sup>6</sup>

Ignacio Burgoa se orienta en sentido parecido al decir que "autoridad es el órgano estatal investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo desempeño, conjunto o separado produce la creación, modificación o extinción de situaciones generales o especiales, jurídicas o fácticas dadas dentro del Estado; o su alteración o afectación, todo ello en forma imperativa."<sup>7</sup>

Por su parte Andrés Serra Rojas señala, desde nuestro punto de vista un concepto vago, diciendo que "es autoridad aquél a quien la ley le otorga una facultad para conocer de determinados asuntos."<sup>8</sup>

Manuel María Díez considera que "autoridades son los funcionarios públicos que tienen la potestad de mandar, decidir y hacer cumplir órdenes."<sup>9</sup>

La Suprema Corte de Justicia para determinar la procedencia del juicio de Amparo, ha ampliado el concepto de autoridades, considerando que dentro de él se hallan comprendidas no sólo aquellas que tienen el carácter de órganos de Estado y se encuentran facultados para decidir o ejecutar sus resoluciones, a continuación transcribimos jurisprudencias que ha emitido al respecto:

---

6. Acosta Romero Miguel. Teoría General Del Derecho Administrativo. Op.Cit. p. 641.

7. Burgoa O. Ignacio. El Juicio de Amparo. 31ª edición. Editorial Porrúa. México 1984. p.190.

8. Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. 15ª edición. Ed. Porrúa México 1982. P.280.

9. Díez Manuel María. Derecho Administrativo. Bibliografía Omeba. Buenos Aires 1967. p.347.

**"Autoridades, quienes lo son. El término autoridades para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública, en virtud de circunstancias ya legales, ya de hecho, y que, por lo mismo, estén en posibilidad material de obrar como individuos que ejercen actos públicos por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen"**

Quinta época. Tomo IV, p. 1087.

Amparo en revisión Torres Marcolfo F., 10 de Mayo 1919, unanimidad de votos.

Amparo en revisión 488/30, Rodríguez Calisto A., 25 de Julio de 1930, 5 votos

Amparo en revisión 271/30, Díaz Bariza Miguel, 10 de Diciembre de 1931

Amparo en revisión 4914/40, Sandi Mauricio, 30 de Agosto de 1940, 5 votos.

Amparo en revisión 2297/40, Moral Portilla Jorge del, 6 de Noviembre de 1941, unanimidad de 4 votos.

Cuarta Sala, Tesis 53, Apéndice 1975, Octava parte, página 6

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo IV, materia común, p.793.

**"Autoridades, quienes lo son. Este tribunal estima que para los efectos del amparo son actos de autoridad todos aquellos mediante los cuales funcionarios o empleados de organismos estatales o descentralizados pretenden imponer dentro de su actuación oficial, con base en la ley y unilateralmente, obligaciones a particulares, o modificar las existentes, o limitar sus derechos."**

Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito.

Séptima Época.

Amparo directo 201/75, Laboratorios Fustery, S.A., 15 de Julio de 1975, Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 191/80, E.R. Squibb & Sons de México S.A. de C.V., 9 de Abril de 1980, Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 811/80, Sandoz de México, S.A. de C.V., 11 de Marzo de 1981, Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 870/80, Heiber de México S.A. 11 de Marzo de 1981, Unanimidad de votos

Amparo en revisión 884/80, Laboratorios Cryopharme S.A. 18 de Marzo de 1981, Unanimidad de votos.

Semanario Judicial de la Federación, volúmenes 145-150, Sexta parte, p.366

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo IV, materia común p.439.

Concluimos que autoridad administrativa es el órgano u organos del Estado con facultades de decisión y ejecución otorgados por la ley. Con competencia para cambiar, modificar o crear situaciones generales, jurídicas o de hecho que tengan trascendencia en una situación determinada.

## **2. Actos de Autoridad.**

### **A) Concepto de Facultad.**

El concepto jurídico de facultad indica que alguien esta investido jurídicamente (por una norma de derecho) para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos. Presupone la posesión de una potestad o capacidad jurídica para modificar válidamente la situación jurídica.

La facultad jurídica, como aptitud o potestad para crear actos jurídicos válidos por los cuales surgen obligaciones, derechos y facultades, no es correlativa de deber alguno. Es decir, quien esta facultado no tiene la obligación de ejercer esa facultad. Sin embargo puede ser obligatoria en algunos casos, por ejemplo el juez tiene la obligación de dictar sentencia y esta facultado para ello. La facultad tiene como objetivo la producción de ciertos actos jurídicos válidos; su propósito es que los actos, que en virtud de dicha facultad se realizan, tengan los efectos que pretenden tener.

De este modo, la facultad jurídica presupone la investidura o el facultamiento para realizar ciertos actos jurídicos. En materia administrativa esta facultad esta depositada en los organos del Estado, cuyo fin es ejercer dicha facultad en beneficio del interés general.

### **a) Facultad discrecional.**

La facultad discrecional consiste en aquella que tienen los órganos del Estado para determinar, su actuación o abstención y, si deciden actuar, qué límite le darán a su actuación, y cuál será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.

Es el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. Esta libertad, autorizada por la ley, puede ser de mayor o menor rango.

La facultad discrecional es otorgada esencialmente a la administración pública porque ésta debe contar con los medios para ejercer plenamente sus responsabilidades, como lo es la libre apreciación de los hechos frente a los fines públicos por alcanzar. Corresponde a la ley fijar el poder discrecional, a través de su texto, de mayor o menor alcance genérico, con más o menos precisión, con señalamiento de una o más condiciones para su ejercicio. En consecuencia cuando la ley es omisa y no establece las bases del proceder de las autoridades, no se está en presencia de un poder discrecional por indeterminación reguladora, independientemente de que las decisiones de la autoridad tomadas bajo esta situación están también sujetas al control de los tribunales.

El maestro Acosta Romero nos da una clasificación de éstas facultades de acuerdo a la experiencia mexicana que tenemos: "a) libres, b) obligatorias y c) técnicas.

La facultad discrecional libre, será aquella que deja al órgano administrativo el ejercicio de la voluntad, dentro de los más amplios márgenes, es decir, que no la cifra más que en la propia previsión contenida en la ley; y que puede ejercitarse, o no,

**ejercitarse parcialmente, o en forma continua.**

**La facultad discrecional obligatoria, es aquella que aún cuando pudiera parecer una autonomía, consideramos que existe facultad discrecional cuyo ejercicio es obligatorio, dentro de los límites de la ley.**

**La facultad discrecional técnica, se da cuando en la propia ley se señala que deben apreciarse determinados datos técnicos, ya sea de la realidad, o del conocimiento científico, para ejercitar dicha facultad."**<sup>10</sup>

**La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concebido el control jurisdiccional que sobre el poder discrecional de la administración se ejerce a través del juicio de amparo, en los términos siguientes:**

**" Facultades discrecionales. Apreciación del uso indebido de ellas en el juicio de amparo. El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercite en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso discutido, cuando estas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica"**

**Sexta Época.**

**Amparo en revisión 6488/55, Fábricas de Papel de San Rafael y anexas S.A., 16 de Octubre de 1957, Unanimidad de 4 votos.**

**Amparo en revisión 3284/56, Farmacéuticos Lakeide S.A., 12 de Febrero de 1958, 5 votos**

**Amparo en revisión 4248/52, Compañía Internacional de Comercio S.A., 28 de Febrero de 1958, Unanimidad de 4 votos.**

**Amparo en revisión 4862/58, Adrien Navarro, 12 de Enero de 1959, Unanimidad de 4 votos.**

**Amparo en revisión 136/57, Antonio Merdegain Simeon, 21 de Enero de 1959, Unanimidad 4 votos.**

---

**10. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op. Cit. p.p. 854 y 855.**

Segunda Sala, Tesis 842, Apéndice 1988, segunda parte, p.1397.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, materia administrativa, p.49

**"Facultades discrecionales. Su control en el amparo. El ejercicio de la facultad discrecional está subordinada a la regla del artículo 16 de la Constitución Federal, en cuanto este precepto impone a las autoridades la obligación de fundar y motivar los actos que puedan traducirse en molestias a la posesión y derechos de los particulares. Aunque dicho ejercicio implica un juicio subjetivo del autor del acto que no puede ni debe sustituirse por el criterio del juez, sí está sujeto al control de éste último, cuando menos cuando el juicio subjetivo no es racional, sino arbitrario y caprichoso, y cuando es enteramente injusto o contrario a la equidad; y puede añadirse que dicho control es procedente cuando en el aludido juicio no se hayan tomado en cuenta las circunstancias de hecho, o sea alteradas injustificadamente, así como en los casos en que el razonamiento sea ilógico o contrario a los presupuestos generales del derecho."**

Amparo en revisión 6489/55. Cis. de las Fábricas de Papel San Rafael y Anexas, S.A. 16 de octubre de 1967. Unanimidad de 4 votos. Ponente Felipe Tena Ramírez.

Semanario Judicial de la Federación. Sexta época. Vol. IV, tercera parte p. 120.

De acuerdo a lo anterior, se entiende que la facultad discrecional es otorgada a la Administración Pública en función de un mejor rendimiento de su actividad pero siempre la autoridad deberá partir de una base legal, es decir deberá estar autorizada para ello, en una norma jurídica explícita.

Creemos que la facultad discrecional tiene gran relación con las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales, que establecen las garantías de audiencia y de legalidad del acto administrativo respectivamente.

#### **1. Legalidad.**

El principio de legalidad establecido en los preceptos citados, se entiende en el

sentido de que la facultad discrecional siempre debe tener una base legal, o sea, el funcionario debe tener la competencia para realizar ese acto determinado.

## **2. Fundamentación.**

La fundamentación no sólo será el ejercicio de la competencia otorgada por la ley, sino también la fundamentación expresa del acto discrecional (aquél derivado de una facultad discrecional), en los preceptos que sirvan de base para ello.

## **3. Motivación.**

El acto discrecional no sólo debe ser legal y fundado, sino también motivado conforme lo expresa el artículo 16 constitucional, es decir, que se deben expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar al acto discrecional; esa motivación debe ser expresada en el propio acto.

## **4. Debe ser por escrito.**

El acto discrecional que cumpla con las condiciones antes mencionadas, deberá de acuerdo a nuestra constitución ser exteriorizado en forma escrita.

En materia administrativa se observa que entre más elevada es la jerarquía del funcionario, más amplias son sus facultades discrecionales. Sin embargo, como ya hemos dicho, siempre deben tener un fundamento legal y cumplir con los requisitos que la propia ley le señale.

En la actualidad la mayor parte de la doctrina se inclina a sostener que la facultad discrecional deriva de la imposibilidad del legislador de poder prever todas y cada una de las circunstancias por las que pueda atravesar la Administración Pública.

**b) Facultad Vinculada o Reglada.**

La facultad reglada, vinculada u obligatoria, es aquella que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo, su cumplimiento es una obligación ineludible.

Todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, rendirá la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanan (artículo 128, de la Constitución).

Entendemos entonces, que la facultad vinculada es aquella que posee la autoridad y que para ejercerla debe apearse estrictamente a lo que establece la ley.

A efecto de dar más claridad al concepto, a continuación transcribimos el criterio de distinción entre la facultad discrecional y la facultad reglada que la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido en la siguiente jurisprudencia:

**"Facultades regladas y facultades discrecionales, su distinción.** Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también, su obligación de obrar y como hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Revisión No. 263/80 Resuelta en sesión 20 de Mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, uno más con los resolutiveos y uno en contra.

Revisión No. 440/82 Resuelta en sesión de 25 de Enero de 1983, Unanimidad de 6 votos

Revisión No. 2267/82 Resuelta en sesión de 29 de Abril de 1983, Unanimidad de 6 votos.

( Texto aprobado en sesión de 19 de Mayo de 1983)

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año V, No. 42, Junio de 1983, p. 871.

Jurisprudencias del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993, Precedentes de las salas 1988-1993, p. 413.

### **B) Acto Administrativo.**

El maestro Acosta Romero define "al acto administrativo como una manifestación unilateral y exteme de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general."<sup>11</sup>

El acto administrativo supone la existencia de una decisión unilateral previa por parte del órgano de la administración, o de la ejecución de esta decisión con independencia del contenido y de la forma que posteriormente adopte el acto, y de que, el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral; su origen es una decisión unilateral.

Una vez adoptada la decisión unilateral, el paso siguiente es la expresión externa de la voluntad, que también se realice unilateralmente.

La decisión y la voluntad son del órgano administrativo competente que actúa a través de su titular y precisamente en uso de la potestad pública, lo que implica que el acto está fundado en Derecho.

Como acto jurídico, implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer,

---

11. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op. Cit. p.p.633 y 634

declarar o extinguir derechos u obligaciones; por lo tanto, puede tener una, varias o todas las anteriores consecuencias.

Es generalmente ejecutivo, es decir, que emane del poder ejecutivo.

La doctrina administrativa expone que el acto administrativo tiene dos características: ejecutorio y ejecutivo.

Respecto al carácter ejecutorio, en Teoría General del Derecho, puede entenderse esa expresión en dos sentidos, Miguel Acosta Romero lo explica de la siguiente forma:

Cuando el acto tiene ejecución, esto es, cuando existe la potestad necesaria para su realización fáctica coactiva, en caso de que el sujeto pasivo no le cumpla voluntariamente.

"Cuando el acto ha causado ejecución, se entiende aquella sentencia o acto, contra el cual, ya no cabe ningún medio de impugnación, es decir, que es completamente definitivo." 12

Antonio Lancie refiriéndose al acto administrativo dice lo siguiente:

"Todo acto administrativo, requiere la intervención de un agente público, como persona encargada de su creación, ya que es fundamental que, si no se encuentra una persona investida de poderes públicos, el acto, independientemente de sus demás caracteres, no podrá ser considerado como tal, pues los de los particulares no pueden nunca llegar a merecer esta consideración. Su característica, sin embargo, está en la investidura del Poder Público y en el ejercicio de ese Poder. Para la eficacia de un acto administrativo, basta, generalmente, con uno de esos dos

---

12. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op Cit. p.p.635 y 636.

elementos, aunque no se trate de un funcionario de derecho, ni del legítimo ejercicio de sus facultades, porque el funcionario de hecho puede realizar, también, cuando el interés general de la sociedad política lo requiere, actos de plena eficacia jurídica."<sup>13</sup>

El concepto del acto administrativo ha venido precisándose históricamente. La figura nace con la instauración del Estado constitucional o de derecho, ya que al Estado absoluto, se caracterizó porque los actos emanados del poder del monarca no estaban sujetos a ningún tipo de control.

Luis Beltrán Guerra destaca dentro de las distintas aportaciones doctrinarias la postura del jurista alemán Korman respecto a la determinación del concepto del acto administrativo. Korman dice que "los actos administrativos serán las decisiones productoras de efectos jurídicos concretos."<sup>14</sup>

Dentro de las definiciones más modernas Beltrán Guerra menciona la de Zanobini quien define al "acto administrativo como cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento, de juicio, cumplida por un sujeto de la administración pública, en el ejercicio de una potestad administrativa."<sup>15</sup>

Jacinto Faya Viesca dice que "el acto administrativo guarda un lugar primordial en el derecho administrativo de todos los Estados. Este acto es el más frecuente de la administración y constituye la característica más típica de la actividad administrativa, siendo para el derecho administrativo lo que la declaración de voluntad es para el derecho privado."<sup>16</sup>

---

13. Lancis y Sánchez Antonio. Derecho Administrativo. 3ª edición. Editorial Cultural S.A. La Habana 1982. p.81.

14. Beltrán Guerra G. Luis. El Acto Administrativo. La Teoría del Procedimiento Administrativo. Procuraduría General de la República. Colección de estudios especiales. Caracas, Venezuela 1977. p.24

15. Beltrán Guerra Luis. El Acto Administrativo. La Teoría del Procedimiento Administrativo. Op. Cit. p.26

16. Faya Viesca Jacinto. Administración Pública Federal. 2ª edición. Editorial Porrúa. México 1983. p.37.

Fernando Garrido Falla menciona el doble punto de vista que la doctrina emplea para descubrir la noción del acto administrativo. "Desde el punto de vista material son los actos de ejecución para satisfacción de intereses públicos, pueden ser realizados por otros poderes del Estado. Es también evidente que como regla, sólo a los actos que emanan de la Administración pública, entendida en sentido subjetivo, puede aplicarse un régimen jurídico unitario. Sólo los actos que emanan de la Administración pública tienen valor formal de actos administrativos."<sup>17</sup>

En cuanto al concepto de acto administrativo Garrido Falla coincide totalmente con la definición dada por Zanobini, la cual transcribimos anteriormente.

Andrés Serra Rojas define el acto administrativo basado en la Teoría General del Derecho de la siguiente forma:

"El acto administrativo, es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del Interés general".

De lo anterior Serra Rojas analiza lo siguiente:

"a) El acto administrativo es un acto jurídico, de derecho público, que emana de la administración pública; y sometido al derecho administrativo.

Con ello se excluyen el concepto de : 1. actos políticos de gobierno 2. actos emanados de órganos legislativos o judiciales, aunque tengan un contenido administrativo 3. los actos de los administrados aunque produzcan efectos jurídicos conforme al Derecho administrativo.

---

17. Garrido Falla Fernando. Tratado de Derecho Administrativo. Vol.I. 11ª edición. Editorial Tecnos S.A. Madrid 1989. p.377

b) Su naturaleza no normativa, resultado de distinguir los actos administrativos y las normas jurídicas. La norma administrativa mantiene su vigencia hasta que sea derogada, mientras el acto administrativo se agota con su cumplimiento.

c) es una decisión ejecutoria y no contenciosa. Es una potestad administrativa distinta de la reglamentaria.

d) Es una declaración que emana de una autoridad administrativa unitaria o colegiada, en el ejercicio de la función administrativa.

e) Unilateral, ejecutiva y oportuna que produce una situación jurídica concreta.

f) La administración crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva.

g) Se propone la satisfacción de un interés general, en ejercicio de la función administrativa."

Agrega que "el acto administrativo produce efectos jurídicos, directos e inmediatos y tiene dos notas: una subjetiva, ya que lo realiza la administración; otra objetiva, esta sometido al Derecho administrativo."<sup>18</sup>

Concluimos que acto administrativo es aquél que realiza la autoridad administrativa. Expresa pues, la voluntad de la autoridad administrativa en el ejercicio de su función y a través de éste crea, modifica, reconoce, transmite o extingue situaciones jurídicas individuales, a través de las cuales se trata de satisfacer las necesidades de la colectividad o comunidad, es decir, del interés general.

---

18. Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo.Op. Cit.pp 230 y 231.

Los actos administrativos emanan unilateralmente de la potestad pública de la autoridad administrativa. La administración pública se manifiesta en una intensa actividad que se traduce en numerosos actos de diversa naturaleza, creadores de derechos y obligaciones. El Estado impone unilateralmente obligaciones y cargas a los particulares y dispone de los medios efectivos para cumplirlos, al mismo tiempo que es creador de derechos.

#### **a) Clasificación del acto administrativo.**

La doctrina parte de criterios diversos para clasificar los actos administrativos, tomando en cuenta la complejidad de la Administración Pública, los diversos intereses y finalidades que se persiguen con su cumplimiento.

Andrés Serra Rojas dice que "la actividad de la Administración Pública para conseguir sus fines, distingue doctrinalmente dos clases de actos:

a) Actos de pura ejecución o materiales, simples operaciones materiales que no producen un efecto jurídico inmediato o directo, aunque en ocasiones puedan lesionar intereses particulares.

b) Actos jurídicos, declaraciones de voluntad que producen, conforme al derecho objetivo, efectos jurídicos directos."<sup>19</sup>

A continuación señalaremos una clasificación que reúne algunos de los criterios que son sustentados por el derecho administrativo:

I. Una de las más antiguas clasificaciones de los actos administrativos principalmente en el curso del siglo XIX los clasifica en actos de autoridad y actos de gestión.

---

19. Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Op.Cit. p.232

a) actos de autoridad, en ésta clase de actos llamados también actos del poder público o de su actuación soberana, el Estado procede autoritariamente por medio de mandatos que son expresión de su voluntad y se fundan en razones de orden público.

b) actos de gestión, el Estado no siempre manda, ni es necesario que haga vales su autoridad, pues en ocasiones se equipara a los particulares para hacer más frecuentes, efectivos y seguras las relaciones con ellos. Para estos casos se coloca en el mismo plano y prescinde de sus privilegios y prerrogativas de soberano y su voluntad surte efecto con el curso de la voluntad contraria.

II. Por su finalidad se clasifican: actos instrumentales, actos definitivos y actos de ejercicio.

a) Actos instrumentales: Son los medios para realizar las actividades administrativas y comprenden actos preliminares, de trámite o preparación o en general de procedimiento.

b) Los actos principales son los actos básicos o definitivos de la Administración e implican propiamente el espacio de la función administrativa, tales como una concesión de servicio público, una declaración de expropiación, un contrato de obra pública o de suministro y otros semejantes.

c) Los actos de ejecución tienen por objeto dar cumplimiento a las determinaciones del acto principal. En materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación contiene un capítulo denominado "Del procedimiento administrativo de ejecución", artículo 145 y siguientes.

III. Actos administrativos unilaterales, bilaterales y plurilaterales, toman en cuenta las voluntades que intervienen en su formación.

a) El acto simple, llamado unilateral es aquél en el que interviene una sola voluntad

de un ente administrativo sea individual o colectivo, es decir la voluntad de la administración pública se manifiesta en forma unilateral, su forma más general es la decisión administrativa, la cual puede verse precedida o asistida por dictámenes, opiniones, consultas u otros actos, necesarios para su interacción.

c) El acto complejo puede ser bi o plurilateral, es el que resulta o se forma del concurso de dos o más voluntades, públicas o privadas, varios órganos y personas, que se unen en una sola voluntad.

Podemos poner como ejemplo de un acto complejo el refrendo ministerial de que habla el Artículo 92 constitucional. Para que el acto presidencial sea obedecido es indispensable estar autorizado por el Secretario del Despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda. Si las voluntades pertenecen a distintas personas públicas habrá complejidad externa; en este caso el acto complejo se llama también acuerdo.

Acto colegial. Son los actos emanados de diversos consejos o comisiones, juntas o cuerpos que colaboran con la Administración pública. El acuerdo por ejemplo proviene de un órgano colegiado, que se integra por la reunión de diversos entes públicos.

Acto unión. En este acto intervienen varias voluntades, pero ni su finalidad es idéntica, ni su efecto es el dar nacimiento a una situación jurídica individual, como en el caso del nombramiento de un empleado público.

Contrato. El contrato es un acto jurídico en el que concurren varias voluntades, con igual contenido y finalidad que se reúnen exclusivamente para la manifestación común, permaneciendo jurídicamente autónoma. Es un acto colectivo la reunión de Ministros a que se refiere el Artículo 29 constitucional.

IV. Actos administrativos destinados a aumentar o a limitar la esfera jurídica de los

particulares. Clasificados por su contenido y los efectos jurídicos del acto:

Según el efecto que producen se clasifican:

a) Actos que favorecen, sumentan o amplían las facultades, posibilidades o los poderes de los particulares. Entre éstos se pueden citar:

1. La admisión. Es un acto que tiene por objeto permitir el ingreso de una persona para que entre a formar parte de una institución, con el fin de que pueda participar en ciertos derechos o goce de algunos servicios públicos. Dan acceso a un particular a los beneficios de un servicio público.

2. La concesión. Es un acto que jurídicamente confiere a un particular un derecho subjetivo, una nueva condición jurídica o un nuevo derecho, por medio del cual el poder público le transfiere derechos o facultades administrativas, mediante determinadas cláusulas compromisorias derivadas del interés público que significan el control de la administración pública.

En la legislación mexicana se concede lo que pertenece originalmente a la nación. Esta es una de las tesis fundamentales de nuestro derecho administrativo.

3. La autorización, licencia y permiso, se diferencian de la concesión en que ésta es un acto constitutivo por medio del cual la administración confiere derechos a un particular. La autorización es un acto unilateral de la administración pública, el cual se otorga con relación a los servicios públicos, y por medio de ella la autoridad administrativa faculta a una persona privada o pública, para realizar un acto administrativo como ejercicio de un poder jurídico o un derecho preexistente, al comprobarse que han sido satisfechos los requisitos legales para el ejercicio de un desarrollo; en tanto que el permiso se refiere a anular una prohibición. La licencia no determina el nacimiento de un derecho en favor de una persona, sino la eliminación de un requisito jurídico, para poder ejercitar un derecho conferido por el propio poder.

4. La aprobación y el visto. A través de la aprobación la autoridad administrativa superior controla y vigila los actos emitidos por determinadas autoridades administrativas inferiores. La aprobación es un requisito posterior que se refiere a actos jurídicos válidos de personas públicas realizados con anterioridad, que requieren para ejecutarse la aprobación de la autoridad administrativa superior.

5. La dispensa o condonación, es el acto administrativo que exime a una persona del cumplimiento de una obligación prescrita por la ley, como la prestación del servicio militar obligatorio.

b) Actos destinados a limitar o reducir los derechos que restrinjan la esfera de los particulares.

1. Penas disciplinarias o sanciones que tienen por objeto castigar las infracciones de las leyes u ordenes administrativas como la multa, el decomiso, la clausura, el arresto, que son impuestas por la administración a diferencia de las sanciones que corresponde imponer a las autoridades judiciales.

2. La expropiación es una transferencia coactiva de derechos, que impone a los particulares la cesión de sus propiedades al poder público, mediante ciertos requisitos y con arreglo al interés general.

3. La revocación o retiro de un acto válido por otro, apoyado en causas supervenientes.

4. La nulidad. Es un acto nulo aquél que se encuentra privado de sus efectos por la ley.

5. Las ordenes administrativas que imponen a los particulares la obligación de dar, hacer o no hacer, que se traducen por parte del poder público en mandatos o prohibiciones.

c) Actos que condicionan el ejercicio de un poder por parte de un órgano. Estos actos se hacen depender del cumplimiento de una obligación pública como en el caso de la designación, el requerimiento y la propuesta.

d) Actos de ejecución forzada. Son los actos por los que una autoridad administrativa ejerce coacción sobre los particulares que se niegan voluntariamente a obedecer los mandamientos de la ley o de las órdenes administrativas.

#### V. Meros actos administrativos.

a) Esta categoría corresponde a los que resultan de manifestaciones de juicio, apreciación y de opinión.

1. La expresión de una opinión para resolver una cuestión jurídica, administrativa o técnica como la admisión de un recurso jerárquico.

2. La resolución de un recurso jerárquico, de una prueba, de examen de un concurso, etc.

3. La comprobación de hechos, condiciones, requisitos, relaciones jurídicas. Así como la inspección de una obra, de un establecimiento, etc.

4. La exposición de las comprobaciones realizadas.

b) Otra categoría es la referente a manifestaciones de reconocimiento.

1. Certificación de un acto o hechos realizados, como autenticar una firma.

2. Publicación en un diario oficial de un reglamento, comunicación al interesado de una resolución.

3. Inscripción en un registro de actos y hechos como pruebas de los mismos, como los referentes a las inscripciones en los registros profesionales como requisito legal para el ejercicio de una profesión.

4. Intimidación hecha a una persona para que cumpla una obligación jurídica.

VI. Los actos administrativos se clasifican por razón de su contenido en dos grupos importantes:

a) actos de trámite, formados por una serie de actos que no tienen el carácter de resolutivos, pues simplemente se concretan a preparar una resolución administrativa o un propósito administrativo sin afectar ningún derecho.

b) Los actos definitivos que son aquellos con los cuales se da fin a un procedimiento administrativo, realizando la finalidad última o mediata de la ley.

VII. Actos internos y actos externos.

a) Actos internos. Estos son los actos que tienen eficacia dentro de la organización administrativa y no producen efectos respecto de terceros.

Comprenden:

1. Actos que aluden a medidas de orden y disciplina para el funcionamiento de las unidades burocráticas.

2. Actos que deben observarse en el despacho de los asuntos.

3. Circulares, instrucciones y disposiciones administrativas.

b) Actos externos. Aquellos que realizan las actividades fundamentales del estado o sea a las que corresponde prestar los servicios a su cargo y las de ordenar y

controlar la acción de los particulares. Estos producen efectos con relación a terceros, y forman una importante actividad de la Administración.

VIII. Por razón del tipo de facultades ejercitadas al dictarlos.

a) Acto reglado también llamado vinculado, es aquel que consiste en el cumplimiento exacto de la obligación que impone la ley al órgano administrativo.

b) Acto discrecional, es aquél derivado de la facultad discrecional que tienen los órganos de la administración para determinar su actuación. Es el acto emanado de la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública.

Actualmente se considera que "los actos administrativos son más o menos reglados y más o menos discrecionales":

b) Elementos del acto administrativo.

A diferencia de la doctrina del Derecho Civil, en Derecho Administrativo no se habla de elementos de existencia y elementos de validez. El acto jurídico administrativo tiene características propias y la doctrina administrativa ha considerado como elementos del acto administrativo los siguientes: sujeto, voluntad, objeto, motivo, fin, forma y mérito.

Tratadistas como Serra Rojas, Manuel María Díez y Gabino Fraga coinciden con lo anterior, aún cuando éste último no considera el mérito como elemento del acto administrativo.

Andrés Serra Rojas dice al respecto que en todo acto administrativo concurren determinados elementos o conjunto de circunstancias exigidas por la ley, de los cuales depende su validez, eficacia y proyección administrativa y así pueda producir sus efectos regulares.

Clasifica los elementos del acto administrativo en subjetivos, objetivos y formales.

"1. Los elementos subjetivos son los siguientes: administración, órganos, competencia e investidura legítima del titular del órgano.

Solamente la autoridad administrativa puede establecer o crear el acto administrativo en los límites de su competencia.

El sujeto u órgano de la Administración competente para producir el acto. El acto administrativo es un acto jurídico realizado por un sujeto, autoridad u órgano de la administración pública que obra en la esfera de su capacidad y competencia o en casos excepcionales por una persona que ha recibido una prerrogativa del poder público. Debemos distinguir el órgano que realiza la función administrativa, señalada en su esfera de competencia, del titular que es la persona física que expresa la voluntad orgánica o legal.

2. Los elementos objetivos comprenden: Presupuesto de hecho, objeto, causa y fin.

a) El objeto o contenido determinado por el efecto práctico producido de inmediato o directamente por el acto, como al nombramiento de un funcionario.

b) El motivo, que es el antecedente o presupuesto que precede al acto y lo provoca, es decir, su razón de ser o razones que mueven a realizar el acto. En nuestro Derecho constitucional, artículo 14, es una exigencia ineludible. En otras legislaciones se omite.

c) La finalidad es el propósito de interés público contenido en la ley. Martín Mateos lo llama el "para qué" del acto administrativo.

d) De acuerdo con un sector importante de la doctrina, opinamos que la teoría de la causa no tiene razón de ser en nuestro Derecho administrativo.

3. Los elementos formales o expresión externa del acto, que se integra con el Procedimiento, la forma de la Declaración y la notificación.<sup>21</sup>

Para Gabino Fraga los elementos que constituyen el acto administrativo son: a) el sujeto, b) la voluntad, c) el objeto, d) el motivo, e) el fin y f) la forma.

a) El sujeto del acto administrativo, es el órgano de la administración que lo realiza. en su carácter de acto jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene aptitud legal. Es necesaria la competencia del órgano que lo ejecute.

b) Como acto jurídico, el acto administrativo debe estar formado por una voluntad libremente formada. Se puede suscitar el problema relativo a la formación de voluntad cuando se trata de un órgano colegiado. Normalmente, sin embargo, las disposiciones legales que instituyen tal órgano fijan los requisitos para la reunión de los titulares, para la expresión de su voto y para la determinación del número de éstos que son necesarios para considerar formada la voluntad del órgano de que se trate.

c) La existencia de un objeto constituye otro elemento fundamental del acto administrativo. El objeto debe ser determinado, determinable y lícito.

d) El motivo del acto es el antecedente que lo provoca, es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa.

---

21. Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Op. Cit. p.248

e) Por lo que hace a la finalidad del acto, la doctrina ha sentado diversas reglas, Gabino Fraga las expone de la siguiente manera:

i. El agente no puede perseguir sino un fin de interés general.

ii. El agente público no debe perseguir una finalidad en oposición con la ley.

iii. No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario, además, que entre en la competencia del agente que realiza el acto.

iv. Pero aún siendo lícito el fin del interés público y dentro de la competencia del agente, no puede perseguirse sino por medio de actos que la ley ha establecido al efecto."<sup>22</sup>

f) La forma constituye un elemento externo que viene a integrar el acto administrativo. En ella quedan comprendidos todos los requisitos de carácter extrínseco que la ley señala como necesarios para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa.

Por otro lado, Miguel Acosta Romero considera como elementos del acto administrativo los siguientes:

"a) Sujeto, b) La manifestación externa de la voluntad, c) Objeto y d) La Forma."<sup>23</sup>

La clasificación que hace el maestro Acosta Romero coincide casi en su totalidad con las anteriores, pero hace algunas diferencias que a continuación mencionaremos:

---

22. Gabino Fraga. Derecho Administrativo. Op.Cit.p.p.267-271

23. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op.Cit. p.637

En cuanto al primer elemento, el sujeto, dice que dentro de la relación jurídica administrativa siempre existen dos o más sujetos. El sujeto activo o el órgano administrativo creador del acto y el sujeto pasivo que es aquél o aquellos a quien va dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo. Este último no es mencionado en las clasificaciones anteriores.

Otra diferencia dentro de su clasificación es que no considera que sean elementos constitutivos del acto administrativo la finalidad y el motivo del mismo, aún cuando pueden llegar a ser requisitos de éste.

Dice también que la oportunidad no es ni elemento, ni requisito, y el mérito es una noción vaga e imprecisa, que no es, ni llega a ser elemento o requisito del acto administrativo.

Para efectos de ésta tesis, no consideramos tampoco como elementos constitutivos del acto administrativo la finalidad y el motivo, aunque definitivamente creemos que son requisitos de éste, así pues, coincidimos con la clasificación de los elementos del acto administrativo que hace el maestro Acosta Romero.

### **c) Requisitos del Acto Administrativo.**

Como requisitos del acto administrativo, Acosta Romero señala los siguientes:

"a) **Motivo:** es el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que preceden al acto administrativo. Si se refiere al acto, es el conjunto de circunstancias de hecho o de derecho que preceden al acto administrativo y que deben existir objetivamente.

b) **Finalidad:** fin es la meta que se pretende alcanzar con una actividad o con una conducta. La finalidad en el derecho Administrativo debe perseguir el interés general

o el bien común, de acuerdo con las finalidades que a su vez tenga el Estado."<sup>24</sup>

Miguel Marienhoff entiende "el motivo del acto jurídico como la interpretación concreta del mismo hecho o antecedente en cuyo mérito se emite el acto. Y en cuanto a la finalidad dice que constituye la razón que justifica la emisión del acto."<sup>25</sup>

Luis Humberto Delgadillo Gutierrez coincide con los autores anteriores en que "el motivo esta constituido por las circunstancias que la autoridad toma en cuenta para emitir el acto y al fin o finalidad es el propósito que se persigue con la emisión del acto, es el "para qué" de su emisión, que en materia administrativa siempre corresponde a la satisfacción del interés público."<sup>26</sup>

---

24. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op. Cit. p.p. 645 y 646.

25. Marienhoff Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo.T.II. 3ª edición. Editorial Abeledo-Perrot S.A.Argentina1981.p.p.306 y344.

26. Delgadillo Gutierrez Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo.3ª edición. Editorial Limusa. México 1990. pp.174 y175.

## CAPITULO II

### PRINCIPIOS QUE RIGEN LA ACTUACION DE LA AUTORIDAD EN MATERIA FISCAL

#### 1. Debida fundamentación y motivación de sus actos.

El Artículo 16 de la Constitución, dispone que 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.

De éste principio constitucional se desprenden una serie de requisitos que debe satisfacer el acto administrativo, en este caso concreto en materia fiscal, cuando el mismo va dirigido a los particulares y que deben cumplirse por parte de las autoridades que lo emitan. Los requisitos constitucionales son entonces los siguientes:

a) Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad para ello. Entendemos la competencia como la facultad para realizar determinados actos, que el orden jurídico atribuye a los órganos de la Administración Pública.

Miguel Acosta Romero dice que "la competencia siempre debe ser otorgada por un acto legislativo material (Ley del Congreso o Reglamento del Ejecutivo). Sin embargo hay casos en la practica administrativa en que se otorga competencia por medio de acuerdos o decretos del Ejecutivo."<sup>27</sup>

Para Teodosio Lares, "la competencia en general, es la medida de las facultades concedidas por la ley a cada uno de los funcionarios públicos. La competencia administrativa, es la medida de las facultades del poder ejecutivo, y comprende el

---

27. Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op. Cit. P.839.

deslinde de todas ellas, así como las reglas que determinan la naturaleza de este poder, su acción y sus atribuciones."<sup>28</sup>

Gabino Fraga equipara la competencia en materia administrativa con la capacidad en derecho privado, dándoles un significado idéntico, es decir, el poder legal de ejecutar determinados actos. Esta similitud la hace sin dejar pasar las diferencias que entre ambos conceptos existen en cuanto a su nacimiento, su forma de ejercerse, etc.

"La doctrina distingue tres tipos de competencia: territorial, funcional (o por razón de la materia) y jerárquica (o por razón de grado)."<sup>29</sup>

En razón de territorio, los órganos del Estado y las unidades administrativas pueden clasificarse en federales, estatales y municipales. Desde el punto de vista de su competencia por grado, se clasifican de acuerdo a la jerarquía que entre sí tienen y por último la competencia en razón de materia se refiere a la naturaleza de la causa o bien, de acuerdo a las diversas ramas del derecho.

b) Adoptar la forma escrita, generalmente es mediante oficio, en el que se consignan las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y la firma del funcionario competente.

c) Fundamentación legal, es decir que la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular.

"La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

---

28. Tedesco Larrea. Lecciones de Derecho Administrativo. Op.Cit. p. 14

29. Garrido Fajó Fernández. Tratado de Derecho Administrativo. Op.Cit. p.424

1. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;
2. En que el propio acto se prevea en dicha norma.
3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;
4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.<sup>30</sup>

A continuación consideramos oportuno transcribir jurisprudencia que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**Fundamentación y motivación, garantía de.** La autoridad al emitir el acto debe citar el numeral en que fundamenta su actuación y precisar las fracciones de tal numeral. El artículo 16 de la Constitución Federal, al disponer que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino en virtud de mandamiento escrito, emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicable, sino que también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyen sus determinaciones. Lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría a fin de concertar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada una de sus fracciones, menguando con ello su capacidad de defensa.

Segundo Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito.

Séptima Época.

Amparo directo 812/76, Aladino de los Mochis S.A., 26 de Septiembre de 1976, Unanimidad de votos.

---

30. Burgos O. Ignacio. El Juicio de Amparo. 24ª edición. Editorial Porrúa. México 1992. p.602

**Amparo directo 458/78, José Víctor Soto Martínez, 11 de Enero de 1979,**

**Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 1068/83, Ana Griselda Rubio Schwartzman, 23 de Agosto de 1984,**

**Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 1115/83, Benavides de la Laguna S.A., 12 de Septiembre de 1984,**

**Unanimidad de votos. Amparo directo 675/84, Investigación y desarrollo farmacéutico S.A., 8 de Octubre de 1984, Unanimidad de votos.**

**Semanario Judicial de la Federación Vols. 187-192, Sexta parte, p.76 Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, materia común, p.p.542,543.**

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

**Séptima Época**

**Amparo directo 242/91, Raymundo Coronado López y otro, 21 de Noviembre de 1991, Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 388/91, Financiera Nacional Azucarera S.N., 22 de Enero de 1992, Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 495/91, Finanzas Monterrey S.A., 12 de Febrero 1992, Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 493/91, Eugenio Fimbres Moreno, 20 de Febrero de 1992, Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 101/92, José Raúl Zarate Anaya, 8 de Abril de 1992, Unanimidad de votos.**

**Tesis V.2o. J/32, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 54, p.4**

**Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, materia penal, p.336.**

**d) Motivación.** La autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo, que lo originaron.

Luis Humberto Delgado Gutierrez coincide con la Suprema Corte de Justicia de la Nación en que "la motivación es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formulo la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal."<sup>31</sup>

Así mismo, Marianhoff considera que "la motivación del acto administrativo consiste en la exposición de los motivos que indujeron a la Administración Pública a la emisión del acto y que la motivación no consista en los motivos del acto, sino en la expresión de éstos. La motivación sólo se plantea respecto a los actos escritos."<sup>32</sup>

Para Burgos, la motivación legal implica, pues, "la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos. Sin dicha adecuación, se violaría, por ende, la sub-garantía que con la de fundamentación legal, integra la de legalidad."<sup>33</sup>

Del mismo modo que en el concepto anterior, transcribimos a continuación criterios que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**"Motivación. Concepto de la.** La motivación exigida por el Artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emite llega a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las previsiones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formula la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto."

Séptima Época

Amparo en revisión 4862/50, Pfizer de México S.A., 2 de Octubre de 1963, 5 votos.

31. Delgado Gutierrez Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Op.Cit. p.175.

32. Marianhoff Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo. Op.Cit. pp.323 y 324.

33. Burgos Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Op. Cit. p. 604

Amparo en revisión 768/78, Comisariado ejidal del poblado de Emiliano Zapata Mpio. de la Huerta Jalisco, 8 de Agosto de 1978, Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 3459/78, Lorenzo Ponce de León Sotomayor y otra, 27 de Marzo de 1980, Unanimidad de 4 votos. Revisión fiscal 8/81, Armando's Beach Club S.A., 2 de Julio de 1981, Unanimidad de 4 votos.

Amparo directo 1278/80 Constructora Hza S.A., 8 Julio 1981, Unanimidad de 4 votos.

Segunda Sala, Tesis 1173, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1988, Segunda parte, p. 1889.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo IV, materia común p.227.

Por último, en materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación vigente desde 1981, establece los siguientes requisitos para los actos administrativos:

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

**I. Contar por escrito;**

**II. Señalar la autoridad que lo emite;**

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

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

**Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.**

## **2. Principio de presunción de legalidad.**

En el ámbito del derecho fiscal, encontramos que los actos y resoluciones fiscales descansan en el principio de presunción de legalidad, esto es, que los actos y resoluciones de las autoridades que lo integran, se presumen legalmente

emitidos mientras el particular afectado no demuestre su ilegalidad; ya que al ser manifestaciones del Estado a través de sus órganos se presumen desinteresados, sin que medie razón alguna para dudar que lo que dichos órganos hacen este apegado a la ley.

Al respecto la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el siguiente criterio:

**"Resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.- Se presumen válidas hasta en tanto no haya resolución firme que las anule o revoque.- El Artículo 69 del Código Fiscal ( 68 del vigente) señala que se presumirán válidas las resoluciones de las autoridades fiscales, por lo que en tanto no haya una resolución o sentencia firme de autoridad competente que las revoque o anule, deben considerarse verdad legal y producen por tanto todos sus efectos. En consecuencia, las autoridades fiscales podrán basarse en ellas para emitir resoluciones subsiguientes en el procedimiento administrativo, pues de no razonarse así, la autoridad fiscal vería fácilmente caducar sus facultades para determinar créditos fiscales, ya que si tuviera que esperar a que se resolviera en forma definitiva sobre una resolución previa, para poder ejercer facultades o derechos subsiguientes, correría el riesgo de que dicha resolución definitiva no se obtuviera, sino después del plazo que la ley le concede para ejercer dichas facultades o derechos, por lo que se abriría la posibilidad de que causantes sin escrúpulos iniciaran demandas contra resoluciones correctas con el solo fin de dejar transcurrir el tiempo y hacer nugatorias las facultades de las autoridades para realizar lo que en el caso procediera".**  
**Recurso de Revisión 74/81, resuelta en sesión de 1o de Julio de 1981, por Unanimidad de 6 votos. Magistrado ponente: Mariano Azuela Gálton, Secretario: Lic. Oscar Roberto Enriquez Enriquez.**

**Precedente: Revisión 352/78, resuelta en sesión de 29 de Septiembre de 1980, Unanimidad de votos, Magistrado ponente: Mariano Azuela Gálton, Secretario: Lic. Diana Bernal Ledrán de Guevara.**

**Revista del tribunal Fiscal de la Federación. Julio de 1981.- p.138.**

"En nuestro derecho, tal privilegio lo encontramos fundamentado desde la Ley de Justicia Fiscal, antecedente primario del Código Fiscal de la Federación vigente, al expresar en su exposición de motivos, que la presunción de legalidad de los actos administrativos es algo que la teoría del derecho administrativo como del derecho tributario acepta. Asimismo y concretamente en materia tributaria esa presunción se apoya, por una parte, en el hecho de que antes de emitir su acuerdo la autoridad fiscal ha instruido ya, en la generalidad de los casos, un expediente y, por la otra, en la consideración fundamental de que la Administración financiera, por su calidad de órgano del poder público, encargado de observar la ley y privado de un interés propio, diverso del interés público, no es normal que dicte resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos; pero naturalmente esta presunción puede y debe ceder ante las pruebas y alegaciones del particular lesionado."<sup>34</sup>

No obstante este principio de presunción de legalidad no exenta a las autoridades fiscales a someterse a la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional, al cual ya hemos analizado anteriormente.

En el Código Fiscal de la Federación el principio citado está contenido en el Artículo 68 y expresa lo siguiente:

*Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.*

Analizando dicho precepto, entendemos que la autoridad deberá probar los

---

34. Sánchez Hernández Mayolo. Derecho Tributario. 2ª edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1988 pp. 388-390.

hechos cuando no haya un fundamento para ellos y así lo exponga el contribuyente, siempre y cuando lo que exponga no implique la afirmación de otro hecho.

Del mismo modo, cuando el interesado niega la existencia de un acto de autoridad, como no está obligado a probar el contenido de su negativa, la carga de la prueba recae en la autoridad.

No obstante, cuando la negativa del particular implique afirmación de un hecho, a él corresponde probarlo:

**"Carga de la prueba, caso en que corresponde a la demandada.** En los términos del artículo 68 del Código Fiscal, las autoridades deben probar los hechos que motiven sus actos o resoluciones, cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho, por lo tanto, si la autoridad, en la resolución impugnada, determina que el particular cometió la infracción de contrabando, por haber introducido al país mercancía extranjera ilegalmente, y la actore, en su demanda, niega este hecho, tal negativa es lisa y llana, ya que no implica la afirmación de otro hecho; por lo tanto, en este caso la carga de la prueba la tiene la autoridad, la que debe probar que efectivamente la actore introdujo al país la mercancía.

Juicio de competencia arayera No. 2/89, resuelto en sesión de 11 de Julio de 1989, por mayoría de 5 votos y 3 en contra. Magistrado ponente: Alfonso Cortés Guzmán, Secretario: Lic. Ana María Mugica Reyes.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, Año II, No. 20, Agosto de 1989, p.17.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993, Precedentes de las salas 1988- 1993, p. 567.

### **3. Principio de Ejecutoriedad de las decisiones fiscales.**

El principio de legalidad da a su vez lugar a otro conocido como principio de la

ejecutoriedad de las decisiones fiales. Este principio surge por la necesidad que tiene el Estado de los recursos para cubrir el gasto público lo cual le otorga el privilegio de que sus determinaciones en el ámbito fiscal son de aplicación inmediata, ésto es la facultad otorgada a la autoridad para exigir el pago de créditos.

Este principio le otorga a la autoridad la facultad del cobro de los créditos en forma inmediata, facultad que el fisco ejerce a través del llamado Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Artículo 14 de nuestra Constitución establece lo siguiente:

**Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.**

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

**En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.**

Conforme al Artículo 14 constitucional, éste principio de ejecutoriedad de las decisiones fiscales que la autoridad ejerce a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución podría parecer violatorio al mencionado Artículo, por tal motivo a continuación analizamos dicha situación.

Tanto la doctrina, como la jurisprudencia han aceptado plenamente que el procedimiento administrativo de ejecución no es anticonstitucional.

En el campo de la doctrina tenemos entre otros, a don Ignacio L. Vallarta que defiende el punto de la siguiente manera:

"Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano e tomar las armas, formando de su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aún en el caso que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo" agregando que " El pago del impuesto no es una deuda nacida del contrato que la ley civil sanciona: es el resultado de una necesidad política, que el derecho público consagra; ese pago no tiene ninguno de los caracteres que al contrato distinguen: sin él, no sólo la existencia del Estado, sino del mismo utópico pacto social sería imposible; y la resistencia que se le opone, no puede producir una contención de que juzguen los tribunales, porque no hay derecho que esa resistencia legitime, porque no es posible excepción, que la acción social enerve, porque la necesidad de los servicios públicos no se rige por las reglas que determinan las obligaciones del contrato. Y no puede ser judicial el apremio del impuesto, lo diré viendo la cuestión por otra de sus fases, porque el Poder Administrativo debe tener en su esfera de acción la suma de facultades necesarias, los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño. Reputo tan correctas estas teorías científicas, que sólo subvirtiendo los principios, podría intentarse que en México fuere judicial una atribución, que en todos los países cultos es administrativa."<sup>35</sup>

Por su parte el maestro Ignacio Burgos O., encuentra el fundamento constitucional de dicho procedimiento en el segundo párrafo del Artículo 22 de nuestra Carta Magna, mismo que a continuación transcribo:

---

35. Citado por Sánchez Hernández Mayolo. Derecho Tributario. Op.Cit. pp.397-398.

***"No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del Artículo 189."***

En cuanto a la postura de la Suprema Corte de Justicia encontramos los siguientes criterios:

**"Facultad Económico-Coactiva. Su ejercicio no puede calificarse de violencia ni pugna con la Constitución. La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de sus límites de competencia legal, apogándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desahucada a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren para su validez de la previa aprobación de los tribunales."**

**Segundo Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer Circuito, Séptima época: Amparo en revisión 602/75, José Cohe Dabnah y coags, 8 de Enero de 1976, Unanimidad de votos.**

**Amparo en revisión 608/75, José Cohe Dabnah y coags, 5 de Enero de 1976, Unanimidad de votos.**

**Amparo en revisión 612/75, José Cohe Dabnah y coags, 8 de Enero de 1976, Unanimidad de votos.**

**Amparo en revisión 606/75, Moises Michan Zonnena y coags., 11 de Marzo de 1976, Unanimidad de votos.**

**Amparo en revisión 145/76, Catzada Saeta S.A., 6 de Mayo de 1976, Unanimidad de votos.**

**Semanario Judicial de la Federación, Vol. 90, Sexta parte, p. 147.**

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, materia administrativa, p. 645.

Entendemos entonces, que la autoridad no viola el precepto constitucional pues lleva a cabo su función recaudadora y tiene facultad para hacer efectivo un crédito fiscal, ya que ejerce ésta función con la finalidad de satisfacer el bien común. Por lo tanto, el particular no puede invocar la garantía que protege el ya mencionado Artículo 14, ya que el fisco cuando lleva su función recaudadora obra con poder de mando y bajo el amparo de éste principio y su actuación es en el ámbito administrativo y no jurisdiccional.

Lo anterior no significa que la autoridad fiscal pueda proceder en forma arbitraria para el cobro de los créditos fiscales, sino que debe hacerlo dentro de un marco de legalidad, sometiéndose a las exigencias legales y cumpliendo con los requisitos que para tal efecto la ley exige.

Del mismo modo debe entenderse que en los juicios derivados de las inconformidades que los contribuyentes siguen en contra de las resoluciones o procedimientos de las autoridades fiscales, el fisco queda sujeto a la igualdad procesal que el opositor, es decir, pasa a ser parte del juicio y deja de ser autoridad.

Finalmente concluimos que el procedimiento administrativo de ejecución es constitucional, sin embargo no está exento de dejar de serlo si la autoridad al ejercer ésta facultad no atiende a los requisitos que la ley le impone.

#### **A) Procedimiento Administrativo de Ejecución.**

En el Código Fiscal de la Federación el Procedimiento Administrativo de Ejecución, se encuentra regulado de los artículos 145 al 196.

El Artículo 145 establece que si los créditos fiscales no son cubiertos en la fecha o dentro del plazo establecido por la ley, éstos podrán ser exigidos por la autoridad mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Este procedimiento esta integrado por tres etapas: el requerimiento, el embargo y el remate.

Para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, incluyendose el importe de sus accesorios legales, la autoridad competente precedera a requerir de pago al deudor, y en caso de no hacerlo, se procederá el embargo de bienes suficientes o al de la negociación con todo lo que de hecho o de derecho le corresponda, en cuyo caso el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Es importante señalar, que si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por no presentarse una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o de ejercicio, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los 6 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

El ejecutor designado por el jefe de la oficina exectora se constituirá en el domicilio del deudor y previa identificación, practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

En la diligencia de embargo, la persona con quien se entienda podrá designar dos testigos y tendrá derecho a señalar los bienes a embargarse, sujetandose al orden que establece el Artículo 155 del ya citado Código.

Los bienes embargados quedan en manos del depositario, quien será nombrado y removido de su cargo libremente por los jefes de las oficinas ejecutoras, pudiendo recaer incluso el nombramiento en el ejecutado.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento si la oficina ejecutora estimará que los bienes ya embargados no son suficientes para cubrir el crédito fiscal.

El Artículo 157 establece cuales son los bienes exentos de ser embargados.

Una vez determinado el precio de los bienes embargados, dentro de los 30 días siguientes se convocará al remate, la publicación de la convocatoria se hará cuando menos 10 días antes.

Por regla general, la enajenación se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecutora, pero la autoridad podrá designar otro lugar u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

Con el producto del remate se cubrirán los créditos fiscales que comprenderán tanto la suerte principal como los accesorios, y si resulta un excedente se entregará al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial a un tercero. En caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada en tanto resuelven las autoridades competentes.

#### **B) La Suspensión.**

Respecto de la ejecución de los actos administrativos se establece la posibilidad al contribuyente de solicitar la suspensión de dichos actos. Para solicitarla, el particular deberá garantizar el interés fiscal y con posterioridad presentar el documento que compruebe que se interpuso algún medio de defensa.

El Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación vigente, regula lo relativo a la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, tiene como antecedente el siguiente razonamiento contenido en la exposición de motivos de dicho ordenamiento.

"Respecto de la ejecución de los actos administrativos, se consideró necesario establecer que podrá ser suspendida cuando el particular afectado lo solicite, debiendo acompañar los documentos que comprueben la garantía del interés fiscal y con posterioridad presentar el documento que acredite que se interpuso algún medio de defensa. Si no se presenta dicho documento se hará efectiva la garantía".

Notificado un crédito fiscal al interesado, éste:

- 1.- Deberá pagarlo dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de dicho crédito, o bien;
- 2.- Podrá solicitar la autorización para realizar dicho pago en parcialidades, éste plazo, de acuerdo al artículo 66 del Código Fiscal, no podrá exceder de los 48 meses, cada pago se actualizará y se le aplicaran los recargos y accesorios correspondientes y cuando no se cubra alguna de las parcialidades dentro de la fecha o plazo fijados, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por falta de pago oportuno; las autoridades fiscales al autorizar el pago en parcialidades exigirán que se garantice el interés fiscal en los términos del Código Fiscal y su reglamento;
- 3.- Tendrá la posibilidad de impugnarlo dentro del plazo de 45 días siguientes a

dicha notificación, si se garantiza el interés fiscal y se acredita haber interpuesto el medio de defensa, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, hasta que se conozca la resolución definitiva que recaiga al recurso o juicio;

4.- También tendrá la oportunidad de efectuar el pago correspondiente al crédito y al mismo tiempo dentro de esos 45 días que señala la ley impugnar dicho crédito. Si al conocerse la resolución definitiva, ésta esta a favor del contribuyente, el fisco deberá devolver el pago hecho a consecuencia de la determinación del crédito impugnado; la devolución del pago se hará con los correspondientes recargos y deberá actualizarse a la fecha en que se realice.

Cuando el contribuyente interpone en tiempo y forma el recurso de revocación para garantizar el interés fiscal será de 5 meses siguiente a que surta efectos la notificación del acto; si el contribuyente opta por el juicio de nulidad, dicho plazo para garantizar el interés fiscal será de 45 días, sin embargo, si el particular solicita el pago en parcialidades, deberá garantizar el interés fiscal al momento en que se le autorize dicha forma de pago.

En el caso de que sólo se impugnen algunos créditos que se le determinaron al particular, aquellos que no fueron impugnados se pagarán con los recargos correspondientes mediante declaración complementaria y se deberán garantizar en el plazo que indica la ley los créditos controvertidos y sus recargos.

Si la resolución definitiva confirma la validez de la resolución impugnada, la autoridad podrá a partir de ese momento exigir el pago de los créditos con los recargos causados, generalmente primero al deudor y en caso de negarse, procederá a hacer efectiva la garantía del interés fiscal otorgada.

En caso de violación o negativa a la suspensión, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante el Tribunal Fiscal de la Federación o bien, recurrir ante el superior jerárquico de la autoridad ejecutoria si

se esta tramitando recurso.

### **C) La Garantía del Interés fiscal.**

El Artículo 142 del Código Fiscal de la federación establece que la garantía del interés fiscal procede entre otros supuestos, cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Las formas para garantizar el interés fiscal, de acuerdo a dicho código pueden ser las siguientes:

I.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

II.- Prenda o Hipoteca.

Según el Artículo 2856 del Código Civil para el Distrito Federal, la prenda es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago.

El Artículo 2893 de dicho Código, define la hipoteca como una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de obligación garantizada, a ser pagada con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley.

III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Conforme al artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal, fianza es un contrato por el cual una persona ( fiador) se compromete con el acreedor para pagar por el deudor (fiado), si éste no lo hace.

**Beneficio de orden:** consiste en que el fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor, sin que previamente sea reconvenido el deudor y se haga la excusión de los bienes. (Artículo 2814 del Código civil para el Distrito Federal)

**Beneficio de excusión:** consiste en aplicar todo el valor libre de los bienes del deudor al pago de la obligación, que quedará extinguida o reducida en la parte que no se ha cubierto. (Artículo 2815 del Código Civil para el Distrito Federal)

**IV.-Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.**

Esta forma de garantía, equivale a lo que técnicamente se conoce como Solidaridad Pasiva, la cual se presenta cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí en su totalidad, la prestación debida. (Artículo 1987 del Código Civil para el Distrito Federal)

**V. Embargo en la vía administrativa.**

Esta forma de garantía, se practicará a solicitud del contribuyente quien señalará los bienes suficientes sobre los que deberá trabarse el embargo. El depositario de dichos bienes, si se trata de personas físicas, será el propietario, y en el caso de personas morales, el representante legal. El embargo deberá inscribirse en el Registro Público que corresponda. (Artículo 66 del reglamento del Código Fiscal de la Federación).

**VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

**VII. A nuestro entender, otra forma de garantizar el crédito fiscal, es cuando el**

particular paga dicho crédito y al mismo tiempo lo impugna, con lo cual además, se extingue la obligación fiscal.

Respecto al monto de la garantía, deberá comprender:

- a) Las contribuciones adeudadas.
- b) Los accesorios causados.
- c) Los accesorios que se causen en los 12 meses siguientes. Terminando ese período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que la garantía sea suficiente 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.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

No se exigirá garantía adicional cuando en el Procedimiento Administrativo de Ejecución ya se hubieren embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En caso de que la autoridad por cualquier medio compruebe que dicha declaración es falsa podrá exigir la garantía adicional y podrá proceder dado el caso, al secuestro de otros bienes.

Finalmente la cancelación de la garantía del interés fiscal se da por los siguientes casos:

- I. Por sustitución de garantía.

**II. Por el pago del crédito fiscal.**

**III. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.**

**IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales, situación que se observa cuando el contribuyente presenta su aviso de cancelación al Registro Federal de Contribuyentes y tiene que garantizar el interés fiscal, mientras no caduquen las facultades de la autoridad fiscal para revisarlo. Pasado el término legal, procederá la cancelación de la garantía otorgada.**

### CAPITULO III

#### LA REGULACION DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION.

##### 1. Visita Domiciliaria.

###### A) Concepto.

Practicar visitas en el domicilio o dependencias de los gobernados, constituye una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias.

Por visitas domiciliarias, también conocidas como visitas de inspección, visitas de verificación, inspecciones o auditorias, Rodríguez Lobato entiende "la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales." 37

El Estado en un régimen de derecho como el nuestro, tiene la facultad de imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, ésto necesariamente implica que el Estado puede crear las autoridades y los medios idóneos para ejecutar y hacer prevalecer las normas tributarias. De tal manera que el Poder Público puede exigir el cumplimiento de las obligaciones a los administrados.

En nuestro derecho, la regla general imperante, es que los contribuyentes deben hacer del conocimiento al fisco, el nacimiento de sus obligaciones tributarias

---

37. Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Editorial Harla. México 1996

y cuantificarlas en cantidad líquida. Así está expresado en el Código Fiscal de la Federación:

**Artículo 6. 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.**

**Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.**

**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....**

Sin embargo las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar a los contribuyentes con el fin de asegurarse que han dado cumplimiento a las obligaciones que tienen con el fisco, para tales efectos cuentan con diversos instrumentos, dentro de los cuales destacan las visitas domiciliarias.

En la legislación fiscal ordinaria, los Artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el Artículo 16 de nuestra Constitución, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente.

Entendemos pues, como visita domiciliaria el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales

en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo.

### **B) Fundamento Constitucional.**

La forma más enérgica y representativa de un acto de fiscalización tributaria, está constituida indudablemente por las visitas domiciliarias que puede practicar la autoridad a todas aquellas personas que de alguna manera estén vinculadas al cumplimiento de las obligaciones fiscales. El Artículo 16 constitucional de las bases sobre las cuales descansa la atribución de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias.

La parte de la disposición mencionada que para éste efecto nos interesa es la siguiente:

*Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito emitido por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento... 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 persona que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, levantándose al concluirse un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.*

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

Del precepto anterior podemos establecer que la autoridad fiscal podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido las disposiciones tributarias a las que el particular está obligado, lo cual consagra una garantía de legalidad a favor de los gobernados, que impide actos de molestia a la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones. En todo caso para que una molestia sea válida, debe apoyarse en un mandamiento escrito que provenga de autoridad competente y que en el mismo se funde y motive, debidamente, la causa legal del procedimiento.

Esta disposición constituye una garantía de libertad, ya que protege la intimidad y la vida privada de los individuos, y es a la vez una garantía de seguridad jurídica porque determina en que condiciones podrá darse la invasión de esa esfera de intimidad por determinados órganos del Estado, en éste caso particular nos referimos a la autoridad fiscal.

Esta facultad otorgada a la autoridad no debilita la ya mencionada garantía, ya que al mismo tiempo que la Constitución en el Artículo 16 garantiza la inviolabilidad del domicilio, en su Artículo 31 fracción IV impone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes. Así pues, nuestra Carta Magna otorga esta facultad a la autoridad para que ésta verifique el debido acatamiento de las disposiciones fiscales, invadiendo la intimidad del particular pero basándose en el bienestar del interés general.

Asimismo, dicho precepto permite a las autoridades administrativas llevar a cabo la práctica de visitas domiciliarias, siempre y cuando se realicen con apego a las disposiciones legales respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Tales formalidades son las siguientes:

1. Se practican mediante orden escrita de autoridad administrativa competente.
2. En la orden de visita, se expresará el lugar y el nombre de la persona que ha de

inspeccionarse.

3. Se mencionará también en la orden, el motivo u objeto que se persigue con la visita.

Al hablar del "motivo u objeto" que se persigue, en términos de las visitas domiciliarias, se hace referencia al impuesto o impuestos a revisar, es decir, la orden deberá señalar con toda claridad el impuesto o los impuestos sujetos a revisión en dicha visita domiciliaria, y no se refiere, como pudiera pensarse, al por qué de la realización de dicha visita.

En el caso en que el motivo u objeto, es decir, el impuesto o impuestos sujetos a revisión, no fueran señalados con claridad, se tratará de una orden genérica que al no ser precisa en este sentido, deja al visitado en estado de indefensión pues esta en imposibilidad de conocer las obligaciones concretas a su cargo en relación con la autoridad que practica la auditoría.

A continuación transcribimos el criterio del Poder Judicial de la Nación en jurisprudencia aplicable al caso:

**"Orden de visita domiciliaria, legalidad de la. Si como objeto o propósito atunde la revisión de una diversidad de impuestos. Cuando una orden de visita domiciliaria expresa como objeto o propósito de la misma, la comprobación del cumplimiento de una diversidad de impuestos, infringe lo dispuesto por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 16 constitucional, en virtud de que no cumple con señalar el objeto o propósito específicos de la visita, ya que solamente en forma general establece la revisión de múltiples impuestos federales, siendo que debe establecer de manera clara, precisa y concreta para el caso particular del visitado, los impuestos cuyo cumplimiento los visitadores deben cerciorarse, es decir sólo de aquellos a los que se encuentre afecto, lo cual le permitirá el conocimiento pleno de las obligaciones a su cargo, el objeto de la revisión y que los auditores se concreten a revisar**

única y exclusivamente el cumplimiento de las obligaciones que realmente le corresponden, dado que como quiera que sea la visita domiciliaria constituye un acto de molestia para el gobernado.

Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

VI.2o.23 A

Ampero directo 488/95 Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad limitada "Miramar Zapata", 25 de Octubre de 1995, Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Cavillo Rangel.- Secretario: José Mario Mechorro Castillo.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Octava época. No. 68. Segunda Sala. Tesis de Jurisprudencia no. 7/93, p.13.

A fojas 587,588, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena época, Noviembre de 1995, Pleno, salas y Tribunales Colegiados de Circuito.

4. En la orden, se expresarán los preceptos legales en que se apoya.
5. La diligencia se limitará únicamente a lo señalado en la orden.
6. Se efectuará la inspección en presencia del visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que la practique.
7. Al concluir la visita, se levantará una acta circunstanciada que será firmada por los visitantes, los testigos y el visitado, en su caso.
8. La inspección se sujetará a los demás requisitos que establezcan las leyes respectivas.

La Constitución no fija, definitivamente, las condiciones únicas en que habrán de desarrollarse las visitas domiciliares de carácter administrativo, pero sí las más importantes y que tienen el fin de provocar las mínimas molestias al particular afectado.

**C) Requisitos legales conforme al Código Fiscal de la Federación.**

El Código Fiscal de la Federación, no solamente recoge sino además detalla las exigencias que para las visitas domiciliarias menciona la Constitución Política Federal, las cuales se traducen en derechos y en obligaciones para los particulares visitados así como para la autoridad, que es primordial cumplir durante el desarrollo de la visita.

Toda visita domiciliaria principia con una orden de visita que debe cumplir con los requisitos que señala la ley, ya que en caso contrario la auditoría que emana de dicha orden sería ilegal. Por esta razón consideramos de suma importancia profundizar el estudio de la orden de auditoría, antes de tratar el desarrollo de la visita.

A continuación transcribimos el Artículo 38 del citado código:

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

- I. Constar por escrito.**
- II. Señalar la autoridad que lo emita.**
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.**
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes para permitir su identificación.**

**Si se trata de resoluciones administrativas que determinan la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.**

Por otra parte el Artículo 43 dice lo siguiente:

**Artículo 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere**

*el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

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

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

*Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.*

1. La primera formalidad que se exige para la orden de visita es la existencia de una orden escrita. De esta manera, la autoridad que expide el mandamiento facilita al interesado los medios de exigir la responsabilidad, si no procede conforme a la ley. Y como en la orden debe expresarse el nombre de la persona comisionada para llevarla a cabo, le da la posibilidad al molestado de cerciorarse de sus facultades para llevar a cabo el procedimiento de dicha visita.

Confirma la importancia y trascendencia de este requisito, el Artículo 114 del mismo Código, al considerar como delito el hecho de que los funcionarios o empleados públicos ordenen o practiquen visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

2. Es necesario que el documento se encuentre firmado de puño y letra por el funcionario que lo emitió, ya que la firma del mismo constituye la autenticidad de dicho documento. Además debe hacerse entrega de la orden de visita al particular para que esté en condiciones de conocer la competencia, fundamentación, motivación y demás requisitos constitucionales que protegen la intimidad individual.

3. Otro requisito directamente vinculado con el anterior, consiste en que la autoridad que emita la orden de visita estampando su firma, tenga competencia para emitirla, es decir, que entre el conjunto de facultades que por ley pueda realizar se

encuentre precisamente aquella que lo autoriza a producir actos de molestia a los particulares para comprobar que se han cumplido con las disposiciones fiscales.

4. La orden de autoridad competente para practicar una visita domiciliaria con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales debe, como todo acto de molestia, tener un motivo justificante que encuentre apoyo en un precepto legal. Esta garantía de fundamentación y motivación que obliga a la autoridad a señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya tenido en cuenta para la emisión de su acto, deben además encajar a la perfección en la hipótesis de la norma legal que cite en su apoyo.

5. En la orden de visita debe expresarse el lugar y el nombre de la persona que ha de inspeccionarse. Este requisito significa que la orden no puede dirigirse a un sujeto indeterminado, ni omitirse el lugar o lugares posibles en los que se practicará la visita.

En caso de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida la orden, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Pensemos que si bien no es obligación de la autoridad saber la situación en que se encuentra el particular con respecto a sus obligaciones tributarias en el momento de realizar una visita domiciliaria y para tal efecto la lleva a cabo, si es su obligación conocer la verdadera identidad del contribuyente en el momento de dirigir la orden, de manera que no quede duda sobre quien es el sujeto de la inspección. Creemos que existe una estrecha relación entre el lugar donde se va a realizar la visita y el particular a quien va dirigida la orden; por lo tanto no debe haber duda de que coinciden en su totalidad el nombre de la persona a quien va dirigido y su domicilio.

De acuerdo al Artículo 44 del Código Fiscal de la Federación debe tenerse en cuenta, que si al presentarse los visitantes al lugar 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 visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieron, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Quando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad. En este caso, la autoridad deberá fundar y motivar debidamente su proceder.

La visita debe llevarse a cabo en el sitio especificado en la orden respectiva y no en ningún otro, en caso de que la visita quiera practicarse en un lugar diferente al asentado en la orden, será necesario emitirse otra en la que se precise la modificación.

Resulta aplicable la tesis pronunciada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, misma que a continuación transcribimos:

**"Domicilio para realizar visitas.- debe efectuarse la diligencia en el que señala la orden relativa. Los auditores, en cumplimiento a lo preceptuado en la fracción I del artículo 43 y I del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, deben ejecutar las órdenes de visita en el domicilio que se mencione; por lo cual si se efectuara la diligencia en domicilio diferente al asentado en dicha orden, la diligencia estará afectada de nulidad."**

Julio Álvarez No.11583/87.-Sentencia de 15 de Marzo de 1988, por Unanimidad de votos. Magistrada instructora: Ms. Guadalupe Aguino Soría.- Secretaria: Lic. Victoria Lazo Castillo. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera época, Año I No. 8, Agosto de 1988.p. 33. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1933 Precedentes de las salas 1986- 1993.p.567.

6. Se mencionará en la orden el nombre de la persona o personas que practicarán la diligencia. Esto se refiere a que el funcionario o empleado público no mencionado en la orden respectiva debe abstenerse de practicar inspección alguna, a menos que

quiera incurrir en responsabilidad, inclusive penal y que el acta levantada se considere ilegal.

A continuación resulta aplicable el siguiente criterio sostenido por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

**"Acta de Visita.- Resultan ilegales levantadas por personal que no fue designado en la orden respectiva.- De conformidad con lo establecido por el artículo 84, fracción I, inciso b, del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 (artículo 43 Fracción II del que está vigente), las visitas domiciliarias deben practicarse por personal expresamente designado en el mandamiento de la autoridad fiscal competente de tal suerte que si una acta de auditoría aparece levantada por visitadores que no aparecen nombrados en la orden, ésta resulta ilegal por no haberse cumplido con la formalidad señalada en el precepto legal citado."**

Recurso de Revisión no. 183/82.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Noviembre 1983, p.393.

La autoridad competente que designe a determinado personal para practicar una auditoría, igualmente está en aptitud de sustituir, aumentar o reducir el número de los visitadores en cualquier tiempo, debiendo notificar al visitado la circunstancia que se presente. Asimismo, debe resaltarse, que las personas designadas para efectuar la visita, la podrán llevar a cabo conjunta o separadamente.

7. En la orden la autoridad deberá expresar el objeto o fin que se persigue con la visita. Esto significa que la visita que se practique no puede ser genérica y permanente, sino restringida a obligaciones tributarias y plazos determinados.

Esta garantía responde también a la necesidad de evitar el ejercicio abusivo de la autoridad fiscal, limitando la inspección a determinadas obligaciones fiscales. Es fundamental este limitante, de tal manera que ambos, autoridad y gobernados, actúen sabiendo qué hechos se buscan y respecto de qué disposiciones fiscales. De lo

contrario, la autoridad tendría las puertas abiertas para cometer toda clase de abusos.

A continuación transcribimos Jurisprudencia al respecto emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**"Ordenes de visita domiciliaria. Requisitos que deben contener las.** De conformidad con lo establecido con la fracción II del Artículo 16 constitucional y por la fracción III del Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las ordenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas ordenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del Artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, tratándose de ordenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el Artículo 45 del Código Fiscal de la Federación."

**Contradicción de Tesis.** Varios 40/80. Entre la sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 19 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Alfonso Soto Martínez. Tesis Jurisprudencial 7/92. Aprobada por la Segunda Sala de éste alto Tribunal, en sesión privada de 8 de Julio de 1993, por unanimidad de cinco votos de los señores: Presidente Néé Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Neva, José Manuel Villagordoa Lozano y Fausta Moreno Flores.

A fojas 13.14. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Número 68. Agosto de 1993.

8. Las diligencias deberán ser practicadas en días y horas hábiles. Las inspecciones se iniciarán y desarrollarán en horas y días en que normalmente trabajan las personas aptas para llevarlas a cabo, de acuerdo a los artículos 12 y 13 del Código Fiscal ya citado son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00, y aquellos todos los días del año, con excepción de los sábados, domingos, 1° de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1° y 5 de mayo, 16 de septiembre, 12 de octubre, 1° y 20 de noviembre, 1° de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, 25 de diciembre y los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales. Las mismas autoridades podrán habilitar los días y horas inhábiles, pero sólo cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que debe pagar contribuciones en días y horas inhábiles. Podrán también continuar la diligencia fuera de las horas hábiles cuando se trate de aseguramiento de contabilidad o bienes del particular.

Las anteriores son las formalidades que el Código Fiscal de la Federación exige y que de acuerdo con nuestra Constitución Política, constituyen las bases y lineamientos que toda orden de visita debe seguir, lo cual es fundamental para que la visita que se desarrolla emanada de esa orden sea legal, ya que de no cumplirse los requisitos legales dicha visita carece de validez.

Finalmente creemos que en este sentido, la autoridad debe seguir en forma exacta y estricta los lineamientos que le da la ley, ya que esto constituye para el particular un principio de seguridad, indispensable tratándose de un acto de molestia a su persona, su domicilio y sus posesiones.

#### **D) Desarrollo de la Visita.**

El desarrollo de la visita domiciliaria esta regulado en el Código Fiscal de la Federación del Artículo 42 al 47, con el fin de que en dicha visita la autoridad pueda revisar y verificar el estado del particular en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de conformidad con la ley; asimismo establece los derechos

y obligaciones del particular para permitir este procedimiento para el cual, como ya hemos mencionado la autoridad fiscal esta facultada.

Consideramos que el particular no pierde sus derechos cuando la autoridad ejerce esta facultad de comprobación, muy al contrario es aqui cuando la ley otorga su protección para evitar abusos por parte de la autoridad y aqui radica la importancia de que todo contribuyente conozca con exactitud de qué manera puede actuar la autoridad y en su calidad de molestado qué debe permitir .

#### **a) Inicio de la Visita.**

La visita domiciliaria se inicia con la entrega de la orden respectiva a la persona con quien se entienda la diligencia.

La finalidad que se persigue con la entrega de la orden es evidente, unicamente de este modo puede el particular tener completo conocimiento del contenido de este mandamiento, verificar si reúne los requisitos que la ley exige y que la garantía de legalidad protege y de éste modo estar en posibilidad de alegar y probar en contra de la autoridad si fuera el caso de que ésta no cumpliera con dichos requisitos.

De otro modo, el particular estaría en estado de indefensión, sin acceso a comprobar que las facultades que la autoridad pretende hacer efectivas no estan violando en modo alguno su privacidad.

Al respecto la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha expresado lo siguiente:

**"Visitas Domiciliares. Momento de inicio de las mismas, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 42, fracción III y parte final, del Código Fiscal de la Federación. En el Instituto Mexicano del Seguro Social, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los patrones, tiene, entre otras facultades, la de practicar visitas domiciliarias en los términos del Artículo 42,**

fracción III, del Código Fiscal de la Federación, supletorio de la Ley del Seguro Social. Ahora bien conforme a la parte final del precepto legal que se menciona, las visitas se inician precisamente en el momento en que se notifica y entrega la orden respectiva, maxime si en ese acto se solicita determinada documentación al visitado. En consecuencia, debe hacerse constar en el acta que se levante, que al inicio de la visita se identificaron los visitantes, dejándose constancia, igualmente, acerca de la designación de testigos."

Revisión No. 1755/86. Resuelta en sesión de 24 de enero de 1989 por unanimidad de 6 votos.  
Magistrado Ponente: Gonzálo Armenta Calderón. Secretario: Rolando O. Magaña Herrejón.  
A fojas 32 de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Época. Año II. Enero de 1989.

Una vez entregado el orden, de forma inmediata los auditores deben proceder e identificarse y en seguida deben requerir a la persona con quien se entienda la diligencia para que nombre dos testigos.

Creemos que es importante destacar que "la persona con quien se entienda la diligencia" no es indispensable que sea aquel a quien se dirige la orden o su representante legal, puede en determinadas circunstancias ser un tercero. Esta situación está prevista en el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 44 fracción II que establece, que en caso de que no se encuentre en el lugar donde va a practicarse la diligencia el visitado o su representante legal cuando los auditores se presenten en éste, dejarán citatorio para que los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir el orden de visita, y si no lo hicieron la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. En este supuesto deberá hacerse constar la identidad, razón de permanencia en el lugar o la relación que tiene con el destinatario de la visita e fin de que este último conozca e través del acta que se levante todos los hechos u omisiones sucedidos durante la visita y de este modo cuente con los elementos necesarios para consentir y dado el caso impugnar lo anterior.

Debemos señalar también que el decir "cualquier persona que se encuentre en el lugar" nos referimos a alguien que de algún modo tenga relación con el visitado y además que tenga acceso a la documentación de éste, ya que de otro modo no

podría llevarse a cabo la auditoría. Entendemos entonces que se podrá llevar a cabo con un tercero pero no con un extraño y sólo en el caso de no haber encontrado al visitado ni a su representante legal previo citatorio como ya lo mencionamos. Asimismo los auditores al dejar el citatorio deberán levantar un acta ante dos testigos explicando la situación y expresando con quien se dejó dicho citatorio, qué hacía esa persona en el lugar y todos los elementos necesarios que hagan constar al particular que se actuó conforme a derecho y no resultó afectada su privacidad.

Cumplidos estos requisitos, la visita pueda entenderse con cualquier persona que se encuentre en el domicilio. En este caso, consideramos necesario examinar las atribuciones que la ley confiere a los visitadores aún antes de que se inicie en sí la visita domiciliaria, con la simple entrega del citatorio.

De acuerdo con el segundo párrafo de la fracción II del Artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, los visitadores pueden:

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

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

Las anteriores atribuciones que la ley le concede a la autoridad, creemos son inconstitucionales, ya que deja a su total arbitrio el considerar que el visitado puede ausentarse o basta que ellos aseguren que en el lugar visitado existen bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte no haya sido manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas. La

autoridad decide sin base alguna si hacen o no la relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del todavía sujeto a visitar.

Consideramos pues, contrario a derecho que aún cuando la visita no se ha iniciado pues la autoridad apenas ha dejado citatorio y consecuentemente no hay persona con la cual se entienda la diligencia, que el ya mencionado Código faculte a dicha autoridad para actuar de acuerdo a su propio criterio invadiendo la esfera de privacidad del visitado sin darle la oportunidad a éste de enterarse del mandamiento por medio del cual está sujeto a una auditoría.

Del mismo modo creemos que debiera ser indispensable que la autoridad emitiera un nuevo mandamiento respecto del nuevo domicilio. Si bien, entendemos que ésta disposición evita burlas por parte del contribuyente para rehuir el fisco cambiando de domicilio, también es cierto que la autoridad correspondiente tiene la facultad de emitir una nueva orden ya que no tiene que recurrir a otra autoridad para que la emita, con lo cual es posible la eficacia y la agilidad de actuación para la autoridad y al mismo tiempo se otorga la seguridad jurídica al gobernado, respetándose el que toda orden vaya dirigida a un domicilio determinado.

Hemos visto ya que la entrega del citatorio sólo se justifica si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante legal, pero de todos estos hechos debe quedar constancia en el acta que al efecto se levante, ante la presencia de dos testigos. Esta importancia de levantar una acta circunstanciada, explicando quien les informó que el visitado o su representante no se encontraba, con quien dejaron el citatorio, que hacía esa persona en el lugar, así como todos los elementos necesarios para hacer constar que ni el visitado, ni su representante realmente se encontraban en el lugar y de éste modo respetar su garantía de audiencia.

Entregado el citatorio, el visitado y los visitadores quedan obligados a estar presentes en el lugar y hora señalados, en caso de incomparecencia les

consecuencias son distintas para ambas partes. Si el que no acude es el visitado, la diligencia como ya hemos dicho se llevará a cabo con quien se encuentre en el lugar. Pero si quien no acude es la autoridad, deberán dejar otro citatorio porque el anterior queda sin efectos, a menos de que al acudir encuentren al visitado o a su representante legal situación en la cual dará inicio la visita.

En cualquier caso, cuando la visita este a punto de comenzar con la entrega de la orden respectiva, la primera obligación de los visitadores es asegurarse de que el domicilio es el señalado en aquella y, la segunda, asegurarse de la identidad de la persona con quien se entiendan, para lo cual deberán exigir los documentos que lo acrediten como la persona que dice ser.

Como podemos observar, la autoridad tiene la libertad de actuar de acuerdo a las circunstancias que se le presenten, por lo cual es indispensable que de forma circunstanciada asiente todas y cada una de sus actuaciones, no siendo aceptable que se tenga por identificación la simple declaración del visitado. La falta de observancia a lo anterior podría provocar la nulidad de la diligencia y todo lo que se derive de ésta, por lo cual la autoridad debe darle la importancia que tiene.

Después de lo anterior los visitadores deberán identificarse, con lo cual se busca no sólo evitar posibles suplantaciones, sino darle la oportunidad al visitado de constatar que los cargos que desempeñan los visitadores los facultan legalmente para desahogar la diligencia.

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala en sus Artículos 64 fracción VI, 65 fracción VIII, 68 fracción VI, 69 fracción VI y 129 fracción XX quienes pueden desempeñar tales funciones. Fuera de los mencionados, ningún otro servidor público esta en aptitud de ser designado legalmente.

La identificación de los visitadores debe ser siempre individual, concreta, minuciosa; debe ser pormenorizada. Lo anterior es que debe incluir nombre y cargo

de la persona a favor de la cual se expide, periodo de vigencia, autoridad que la emite, firma, sello o logotipo oficial de quien proviene, fotografía y la firma del interesado; ya que sólo de esta forma se puede tener la certeza de que la persona que se presenta a realizar la diligencia es efectivamente la comisionada para ello por la autoridad competente y se le da la seguridad al visitado de las facultades del visitador, para, en su caso estar en la posibilidad de impugnar su actuación. Así pues, los auditores no solamente deben identificarse como las personas cuyos nombres aparecen en la orden, sino acreditar por medio de esa identificación que tienen el carácter para realizar dicha diligencia en virtud del empleo y la posición que ocupan en el momento de iniciar la visita.

De este modo, la intervención de los agentes de la autoridad sólo se justifica si previamente han sido designados en la orden respectiva y se acreditan como tales identificándose de forma pormenorizada.

Con referencia a la identificación de los visitadores, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio:

**“Visitas Domiciliarias. Requisitos para la identificación de los inspectores que las practican.** Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que, por tal motivo, pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Contradicción de tesis 6/89. Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 373/89 y el juicio de amparo directo 1074/88 respectivamente. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Mario Alberto Adame Nava. A fojas 135. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo VI. Julio-Diciembre de 1990. Primera Parte, Pleno y Sesas. México 1991.

Entendemos entonces, que la identificación debe ser un documento público emitido por aquella autoridad que entre sus funciones tenga precisamente las de realizar visitas domiciliarias.

Lo que ocurre desde el momento de la entrega de la orden, con lo cual se inicia la visita domiciliaria, deberá constar en una acta que al efecto se levante, ésta será el acta inicial.

Para la validez de las visitas domiciliarias el Código exige la presencia de dos testigos durante la misma, así como sus firmas en el acta que para tal efecto se levante. El anterior es un requisito esencial, por lo que de omitirse produciría la invalidez del acto.

"La asistencia de los testigos en las diligencias de inspección domiciliaria constituye una forma de protección contra el absolutismo administrativo: es la expresión de la supremacía del Derecho sobre la arbitrariedad y garantía de que la maquinaria administrativa del gobierno no puede atropellar al individuo" 36

El Artículo 44 fracción III establece que la incomparecencia de los testigos en cualquier momento del desarrollo de la visita dará lugar a su inmediata sustitución, bajo la sanción de nulidad en caso contrario.

Al respecto resulta aplicable la resolución emitida por el Tercer Tribunal Colegiado

---

36. Carlos Sosa Rodolfo, Ayala Graciela. Las Visitas Domiciliares de Carácter Fiscal. 1ª edición. Editorial Themis. México 1994.p.162.

del Sexto Circuito, misma que a continuación transcribo:

**"Visita Domiciliaria. Función de los testigos de asistencia designados. Tanto el artículo 16 constitucional, como el 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, contemplan el requisito de que en una visita domiciliaria, el auditado esté acompañado por dos testigos. Tal requisito no solamente se limita al hecho de que estas personas comparezcan a aceptar el cargo y firmar los documentos respectivos, sino que el espíritu del mismo es que el visitado, en todo momento, se encuentre acompañado de por lo menos dos testigos, mismos que deberán estar presentes en todas y cada una de las actuaciones que realice la autoridad, ya que de otra manera no se podrán considerar como verdaderos testigos de asistencia."**

**Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en Materia Administrativa. Revisión Fiscal 8/91. Plaza Paraiso S.A.. 17 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zuleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.**

**A fojas 234 y 235. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo VIII. Julio 1991. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México 1991.**

El mismo Artículo establece que los auditores deberán requerir al visitado para que nombre dos testigos pero si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los auditores los designaran, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita. De cualquier modo, creemos importante señalar, que los visitadores deberán especificar con toda precisión cual fue la situación, es decir, que el visitado o la persona con la que se entienda la diligencia deben estar enterados del requerimiento de nombrar dos testigos, y este requisito sólo puede estar satisfecho a través de la prueba correspondiente, la cual es que dicha circunstancia quede asentada en el acta.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por los siguientes supuestos:

1. Por no comparecer al lugar donde se esta llevando a cabo la visita.
2. Por ausentarse de dicho lugar antes de que concluya la diligencia.
3. Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

En tales condiciones, la persona con la que se entiende la diligencia, previo requerimiento, podrá nombrar otros dos testigos y en caso de negativa por parte del visitado, los visitadores podrán sustituir a los testigos. Los cambios de testigos puedan ser multiples durante el desarrollo de la visita, pero en todos los casos deberá señalarse en el acta correspondiente con todo detalle la situación que se presentó para dicha sustitución.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita quedan obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acreditan el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copia para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita, así como permitir la verificación de bienes y mercancías.

El fin fundamental de la visita domiciliaria es el de asegurar, en la práctica, el efectivo cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal, pero creemos importante destacar, que como hemos observado, se norma por un régimen de derecho, y se encuentran delimitados las obligaciones y derechos de cada una de las partes, a fin de que la autoridad no sea arbitraria.

Sin duda, el más difícil de los deberes impuestos a los visitados es la de tolerar en el lugar de la visita la presencia de los visitadores que además, están facultados

para examinar los libros de contabilidad y demás documentos comprobatorios de las operaciones del visitado, así como verificar la existencia de bienes y mercancías.

Por lo anterior consideramos que los auditores deben ir con el ánimo de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y no con una actitud acusadora, ya que en el momento de realizar la visita domiciliaria deben limitarse a observar y no sugerir hechos que aún no han comprobado, y sobre todo deben ecataarse a lo que la ley dispone para lograr una mayor cooperación por parte del visitado para que de ésta manera se logre abreviar en lo posible esta intervención de la autoridad hacia el particular.

Podrán exigir la exhibición de los libros y documentación contable sólo los autorizados en la orden, previa identificación, ningún otro servidor público podrá hacerlo.

El Artículo 53 del Código dispone que en materia de visitas domiciliarias, las solicitudes para la presentación de los libros y registros que formen parte de la contabilidad del visitado, deberán satisfacerse en el acto. Cuando el documento se refiera a cualquier otra documentación, que deba tener en su poder el contribuyente, éste tiene un plazo de seis días, contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud, para su entrega.

Paralelamente al deber que tiene el visitado de poner a disposición del visitador su documentación contable, también tiene el derecho constitucional de que el análisis de la misma se lleve a cabo precisamente en su domicilio. Creemos por lo tanto que lo dispuesto por el Artículo 45 con respecto a que los visitadores puedan recoger la contabilidad del visitado para examinarla en las oficinas de las autoridades fiscales, cuando se dé alguno de los supuestos que enumera, resultan inconstitucionales.

La fracción III del Artículo 46 del citado Código dispone:

*III. Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.*

Creemos que el precepto pone seriamente en duda su constitucionalidad. Consideramos que el deber del visitado de mantener disponible, mientras dure la visita, su contabilidad a los visitantes, de ninguna manera significa que pierda posesión sobre ella y tenga que pedirle en préstamo si la necesita para realizar sus actividades; por el contrario son los visitantes los que deben solicitar dicha documentación comprobatoria para su estudio.

Con independencia de su constitucionalidad, consideramos que los auditores deben razonar adecuadamente la necesidad de la medida, analizando los hechos y estudiando las circunstancias del caso, debido a que el Artículo 16 constitucional establece que todo acto de molestia debe fundarse y motivarse, esta debe ser la situación para el aseguramiento de la contabilidad, ya que aunque el Código fiscal faculte a los visitantes para tal actuación, ésta por ser un acto de molestia debe tener fundamento y motivo y de ninguna manera tomarse a la ligera por los visitantes.

Es importante destacar que dada esta situación, los auditores deberán formular inventario previo de aquello que procedieron a asegurar.

## **b) Actas Parciales y Papeles de Trabajo.**

### **I. Actas Parciales.**

El Código Fiscal de la Federación dispone que los hechos u omisiones que se hubieren dado durante la auditoría se harán constar un acta de visita que para tal efecto se levante.

Dicho documento debe iniciarse desde el momento en que principia la visita hasta el término de la misma.

El Artículo 46 en su fracción IV establece que actas parciales son aquellas "en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que tenga conocimiento en el desarrollo de una visita".

Su razón de ser radica, como ya lo hemos explicado, en la importancia que tiene que todos los hechos u omisiones que se den durante la visita queden asentados y haya una constancia en la cual el visitado se apoye para confirmar que la visita de la cual fue objeto se realizó conforme a derecho.

Entendemos la necesidad de la realización de estas actas en virtud de que constituyen razones de seguridad jurídica para ambas partes y son la proyección de hechos reales. Lo anterior, siempre y cuando dichas actas se hayan levantado en el momento mismo de los hechos u omisiones ya que sólo así podrán reflejar fielmente las circunstancias en que se llevó a cabo la visita.

Las actas parciales deberán contener los mismos requisitos exigidos para cuando los hechos de la visita se consignen en un acta única.

Es posible, dentro de los primeros tres meses después de iniciada la visita, que las autoridades estén en aptitud de estimar, aunque sea en forma general, la situación

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

fiscal del visitado y determinar que éste se ha situado en una de las causales del Artículo 55 del ya mencionado Código. En este caso la autoridad deberá levantar un acta parcial donde se le notifique al interesado que existe la posibilidad de que se le aplique tal método de determinación estimativa, esta acta debe señalar los hechos que la sustentan y precisar las bases para la posible autocorrección del visitado.

Dentro de los 15 días siguientes al de la notificación del acta parcial, plazo que podrá prorrogarse por igual término por una sola vez, el visitado, si así lo desea procederá a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado obligado en el período objeto de la revisión y que hayan sido materia de la misma, mediante la presentación de la forma correspondiente, de la que dará copia a los visitadores.

La finalidad del levantamiento de ésta acta aún cuando no se hubiera concluido la visita es una economía de medio y de tiempo.

Si el visitado corrige totalmente su situación fiscal, los visitadores procederán a levantar el acta final haciendo constar este hecho único. De otro modo, si el visitado no corrige su situación fiscal o lo hace parcialmente, consignaran en el acta final todas la irregularidades que hubieren encontrado, especificando cuales corrigió.

La notificación al visitado para que corrija su situación fiscal no esta sujeta a apreciación de la autoridad; por el contrario, siempre que se den sus presupuestos, esto es, que el visitado se haya colocado en la situación de que se le aplique la determinación presuntiva que establece el artículo 55 del Código, aquellas estan obligadas a hacerlo, ya que no se trata de una facultad discrecional.

A continuación transcribo el criterio emitido por la Sala Superior referente a lo establecido por el Artículo 55 del ya citado Código:

**"Visitas Domiciliares. Durante su desarrollo los visitadores estan obligados a dar**

oportunidad a los visitados que estén comprendidos en las causales de determinación presuntiva, de corregir su situación fiscal conforme al procedimiento previsto en el Artículo 58 del Código Fiscal de la Federación. Toda vez que conforme a dicho numeral se puede establecer la autoridad competente para aplicar el procedimiento previsto en la propia disposición y, asimismo, se señala el procedimiento que debe seguirse cuando el contribuyente visitado se coloque en alguna causal de determinación presuntiva en el Artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se pueda conocer su situación fiscal en lo fundamental, debe entenderse que se trata de una facultad reglada que debe cumplirse en todos los casos en que se den estos supuestos, a menos que el contribuyente esté en alguna de las hipótesis de agravantes previstas por el Artículo 75, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, pues es el único caso de excepción previsto por el Artículo 58 de referencia.

Juicio Arayente No. 124/90/7351/90. Resuelto en sesión de 8 de octubre de 1993, por mayoría de 5 votos a favor, 1 con los resolutores y 1 en contra. Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez. Secretario: Lic. Miguel Toledo Jimeno.

**Precedentes:**

Juicio Arayente No. 8/91. Resuelto en sesión de 9 de abril de 1992, por mayoría de 5 votos y 1 en contra. Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete. Secretaria: Rosa Ma. Cirigo Barrón.

Revisión No. 317/87. Resuelto en sesión de 15 de marzo de 1991, por mayoría de 5 votos y dos en contra. Magistrado Ponente: Alma Paralta Di Gregorio. Secretario: Lic. Nicandro Gómez Alarcón.

A fojas 12 y 13. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª Época. Año VI. Octubre de 1993. Número 70.

Entendemos entonces, que la palabra "podrán" tiene un sentido limitativo y no discrecional para la autoridad, toda vez que presentándose esta situación tiene la facultad de ahorrar tiempo, esfuerzo y dinero, para el fisco y para el visitado si éste rectifica su situación, con lo cual concluirá la visita.

Si la inspección domiciliaria continua, los auditores estarán en la obligación de conocer con todo detalle la situación fiscal del visitado por el período o períodos y por las contribuciones sujetas a revisión y de éste modo levantarán una última acta parcial haciendo constar los hechos u omisiones que encontraron durante el desarrollo

de la visita. Una vez levantada dicha acta, concederán al visitado un plazo de 15 días para que éste presente los documentos, libros o registros que desvirtúen lo asentado en actas por los auditores; de otro modo se tendrá por consentido lo anterior.

La Fracción IV del Artículo 46 establece que entre la última acta parcial y el acta final deberán transcurrir por lo menos 15 días; por lo que entendemos puede mediar más tiempo.

Sin embargo consideramos que el precepto anterior, no puede entenderse como una autorización para que la autoridad tarde indefinidamente la conclusión de la visita, ya que tratándose de un acto de molestia para el contribuyente deberá realizarse en el menor tiempo posible y en éste caso específico la autoridad deberá reanudar la diligencia para su conclusión a la mayor brevedad.

Creemos que uno más de los elementos que hay que considerar dentro del estudio de las actas parciales es su circunstanciación.

El Artículo 46 en su fracción I señala "que de toda visita deberá levantarse un acta en la que se hará constar en forma circunstanciada de los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes"

Como ya mencionamos el acta de la visita debe iniciarse cuando ésta principia y entre la acción de los visitantes y lo consignado en el acta no debe mediar distancia.

" El acta de visita constituya así un registro sensible, sistemático y ordenado de los hechos que van conformando el desarrollo de aquélla, que se caracteriza por ser un procedimiento continuo, más o menos prolongado, con una serie de hechos en secuencia, que se inicia con la entrega de la orden y concluye con el cierre del acta de la diligencia, lo que implica la descripción de las cosas en su orden histórico, es decir, la indicación del orden temporal en que las cosas suceden, su distribución en el tiempo, para poder comprobar la fidelidad de los datos que se consignan, pues, sin

especificaciones cronológicas, ¿cómo podemos estar seguros del orden en que ocurrieron los acontecimientos, de los días y horas en que los visitantes desplegaron su actividad, de la localización particular en el tiempo y el espacio de los hechos?"»

Consideramos que es necesario inscribir los hechos en unidades cronológicas, que vayan de lo más antiguo a lo más reciente, porque esta acta constituye el único documento que reconstruye la situación en la cual se desarrolló la visita, su marco temporal y el actuar de todos aquéllos que intervinieron.

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente jurisprudencia emitida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

"Actas de Inspección- para su validez requieren estar debidamente circunstanciadas. Conforme con lo que establece la última parte del último párrafo del artículo 18 constitucional, para su validez, las actas de Inspección deben cumplir con los requisitos de circunstanciación, que se traduce en hacer constar con toda claridad los hechos y omisiones observados durante la revisión, ya que este es el fin principal de dichas actas, en virtud de que con base en ellas, la autoridad emitirá, en su caso, la resolución que corresponda.

Revisión no. 410/82, resuelta en sesión de 25 de Septiembre de 1985, Unanimidad de 7 votos.

Revisión no. 952/83, resuelta en sesión de 12 de Junio de 1985, por Unanimidad de 7 votos.

Revisión no. 1711/88, resuelta en sesión de 17 de noviembre de 1987, por Unanimidad de 6 votos.

( Texto aprobado en sesión de 23 de Noviembre de 1987)

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año IX, No. 95, Noviembre de 1987, p.486.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993 Precedentes de las salas 1988-1993, p. 522.

Dicha acta deberá abrirse y cerrarse cada vez que los visitantes realicen alguna actuación en el lugar de la diligencia, hasta llegar a su conclusión definitiva.

De éste modo, el documento no solamente deberá contener la hora en que inició y en que terminó, sino cualquier interrupción que hubiera durante el transcurso de la misma.

Creemos por todo lo anterior que no puede aceptarse que tales documentos se establezcan conforma a formularios que contienen previamente impresas diversas circunstancias supuestamente acontecidas en el transcurso de la diligencia, toda vez de que lo anterior no puede ser prueba plena de lo ocurrido durante la misma.

Concluimos diciendo que el requisito de circunstanciación del acta establece un principio de seguridad jurídica del visitado, toda vez que ésta debe ser una narración con abundancia y minucia de detalles que se presentaron en el curso de la visita, es imprescindible una relación pormenorizada y clara, ya que ésto constituye la única prueba para el particular en cuanto a la actuación de la autoridad y llegado el caso para impugnar dicha actuación. Asimismo constituye la única fuente para conocer los acontecimientos ocurridos durante la diligencia para que éstos sean estudiados en caso de impugnación por la autoridad competente para ello.

### **E. Papeles de Trabajo.**

"Se llaman Papeles de Trabajo al conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidos en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en caso necesario, la descripción de las mismas pruebas".<sup>40</sup>

Los papeles de trabajo no pueden tener el carácter de actas de visita si en su formulación no se observan los requisitos mínimos exigidos para el levantamiento de ése. Se deben considerar a los papeles de trabajo como actas de visita y deben

---

40. Boletines de Comisión de Procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de contadores públicos. Octubre 1956. No. 2. Conceptos Generales.

extenderse siempre ante la presencia de testigos y ser firmados por todos los que intervengan en la diligencia, además expresar las circunstancias de tiempo, lugar, acción y modo de confección.

Entendemos que son circunstancias imperativamente requeridas para que los papeles de trabajo puedan considerarse como parte del acta de visita:

1. Que expresen el lugar con especificación del domicilio, y fecha en que se extiendan.
2. Que indiquen la hora de su inicio y término.
3. Que señalen el nombre del que los formula y, en su caso, del supervisor.
4. Que consignen los antecedentes de la actuación y hagan constar que los datos y las informaciones que registran provienen de documentos que el auditor que los formulo tuvo a la vista, describiendolos con precisión.
5. Que manifiesten que los testigos de la visita concurrieron a su levantamiento.
6. Que sean firmados por el visitador que los formuló, los testigos y el visitado.
7. Que se deje copia de ellos a la persona con quien se entienda la diligencia.

Resulte claro que si los requisitos para los actas de visita se aplican también a los papeles de trabajo, los últimos también deberán levantarse en el lugar señalado en la orden de visita.

A continuación transcribimos jurisprudencia relativa a los requisitos que los papeles de trabajo deben reunir:

**\*Actas de auditoría.** Los papeles de trabajo adjuntos a las, deben reunir los mismos requisitos que para aquellas exige el Código Fiscal de la Federación. Si bien es cierto que los papeles de trabajo no están contemplados en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que no existe ningún impedimento en el sentido de que las actas de auditoría puedan conformarse por un número indeterminado de hojas o anexos. En estas condiciones debe concluirse que los visitadores válidamente puedan elaborar cédulas o papeles de trabajo adjuntos en los que se detalle la documentación exhibida por el contribuyente, o bien, en las que sustenten sus observaciones para así agilizar el funcionamiento de la visita y el manejo del acta, sin embargo, para que dichas cédulas puedan considerarse válidas, es necesario que cumplan con los mismos requisitos que para la validez de las actas de auditoría exige la ley, concretamente el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, pues sería jurídicamente aberrante que documentos no contemplados en este pudiesen resultar válidos con requisitos o sin requisitos menores a aquellos que se establecen para documentos sí contemplados en ese ordenamiento, como son las susodichas actas de auditoría.

**Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.**

**Octava época.**

**Revisión fiscal 4/89, Grupo Diana S.A., 18 de Mayo de 1989, Unanimidad de votos.**

**Revisión fiscal 18/89, Construcciones Civiles y Electromecánicas de Puebla S.A. de C.V., 14 de Noviembre de 1989, Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 306/90, Apizaco Automotriz S.A., 22 de Noviembre de 1990, Unanimidad de votos.**

**Revisión fiscal 1/91, Subprocurador Fiscal Regional del Golfo Centro, 20 de Febrero de 1991, Unanimidad de votos.**

**Amparo directo 448/90, Constructora Mayorazgo S.A., 13 de Febrero de 1992, Unanimidad de votos.**

**Teoría VI.3c. J/29, Gaceta no.54, pag. 65; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo IX-Junio, p. 199.**

**Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, materia administrativa, p.620.**

**Concluimos considerando que si los papeles de trabajo forman parte de la visita siguiendo ciertas formalidades, en consecuencia tienen el mismo valor probatorio que**

las actas parciales, pero si no satisfacen los requisitos del acta, carecen de eficacia jurídica. Por último como lo establece el Artículo 46 fracción IV del ya citado Código, debe dejarse copia de los papeles de trabajo al visitado, de otra manera, se le priva de la oportunidad de defenderse debidamente.

**c) Instancia para desvirtuar la última acta parcial.**

Como observamos anteriormente, una vez levantada la última acta parcial, el visitado tiene un término de 15 días para presentar pruebas documentales que desvirtuen lo asentado en ésta.

Como la visita no concluye aún, el visitado tiene el derecho de que su documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sea examinada por cualquiera de los visitadores autorizados. Creemos que dicho examen debe hacerse precisamente en el lugar de la diligencia.

El particular visitado tiene derecho no sólo a presentar pruebas sino a formular alegatos, ya que creemos que si se pretende satisfacer una garantía de audiencia, el estudio de inconformidad debe ser integral.

Por otro lado, la autoridad deberá expresar en que consistió el análisis del caso y precisar las razones que la llevaron para concederles o negarles eficacia.

En los términos del Artículo 46 fracción IV, si el visitado no se inconforma en el tiempo que transcurre entre la última acta parcial y el acta final se tendrán por aceptados los hechos u omisiones consignados en éstas.

Creemos que aún cuando el visitado no recurre a la inconformidad no precluye su derecho cuando concluye la visita. Ya que consideramos que la inconformidad es una oportunidad para que el visitado desvirtue lo afirmado en actas, pero no habiendo recurrido a éste puede presentar pruebas y formular alegatos dentro del juicio

correspondiente, en este caso el juicio de nulidad. No se podría como alguna vez sostuvo la Sala Superior, negar al particular la oportunidad, una vez concluida la visita y aún no habiéndose inconformado, la posibilidad de desvirtuar los hechos u omisiones que estuvieren consignadas en actas, toda vez que no se puede pretender cobrar créditos que se originan no en la verdad material de los hechos, sino en la deficiencia defensiva del particular.

#### **d) Conclusión y duración de la Visita Domiciliaria.**

##### **I. Conclusión de la visita.**

Tanto si se presenta o no inconformidad contra los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, la visita domiciliaria concluye con el levantamiento del acta final. Dicha diligencia en principio debe contar también con la presencia del visitado o su representante, en su caso, por lo que, de no estar uno u otro en el lugar al tiempo de empezar a extenderse, conforme a lo previsto por el Artículo 46 fracción IV del Código, se les dejará citatorio para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente; si no acudieren a la cita, el acta final se levantará con quien estuviere presente en el lugar visitado. Concluido el levantamiento, cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta, de la que se dejará copia al visitado, y, en el supuesto de que el visitado, la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y el valor probatorio de la misma.

Consideramos que lo anterior está en contra con el precepto constitucional contenido en el Artículo 16, toda vez que pasa por alto que el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia tienen derecho a estar presentes durante el transcurso del levantamiento del acta final y no sólo al cierre; además no otorga el

papel fundamental que tienen los testigos durante la visita domiciliaria, ya que basta que los auditores señalen en forma unilateral que aquéllos se negaron a firmar al acta, lo cual nos parece que afecta la esfera jurídica del visitado. Creemos que la presencia de los testigos y su actuación al firmar el acta dentro de la visita es fundamental porque representan la asistencia del visitado.

Por otro lado el acta final de visita carecerá de valor probatorio, cuando al no estar presentes el visitado o su representante no se deje citatorio indicando con precisión hora hábil del día siguiente. Lo anterior debe ocurrir las veces que sean necesarias si el levantamiento del acta no concluye en un sólo día.

Así mismo la fracción IV del ya citado Artículo 46 establece que se podrán conatar hechos u omisiones en actas parciales después de concluida la visita, pese a que el precepto así lo señala, creemos que cualquier actuación posterior al cierre del acta final precisa una nueva orden de visita, de otro modo se va en contra de la garantía de seguridad jurídica establecida en favor de los gobernados, toda vez que una actuación posterior constituye un nuevo acto de molestia que para llevarse a cabo requiere una nueva orden de visita.

#### **II. Duración de la Visita.**

Hasta antes de 1995 dentro de nuestra legislación tributaria no se contemplaba algún precepto que especificara un límite de tiempo en cuanto a la duración de la visita domiciliaria. La necesidad de establecer una limitante para que la autoridad diera por terminada una auditoría se hacía obvia ante el posible exceso en que podía incurrir dicha autoridad en el ejercicio de su facultad comprobatoria, extendiendo este acto de molestia por un tiempo indefinido.

Al prolongarse indefinidamente el mencionado acto, la autoridad violaba los artículos 16, 17 y 20 fracción VIII constitucionales. El artículo 16, en virtud de que la autoridad mantenía una situación de hostilidad en contra del contribuyente sin que

existiese una razón válida que no fuese la inconstitucionalidad y vicios de mantener dicha situación; el artículo 17, donde se establece que la administración de justicia debe ser expédita, emitiendo resoluciones de manera pronta, completa e imparcial y por último el artículo 20 fracción VIII, dado que extendían a su arbitrio la visita y sus resultados por un tiempo superior al establecido en dicho precepto.

Por otro lado, con tal actuación de la autoridad, se prolongaba indefinidamente el cobro de recargos y actualizaciones ante la incertidumbre del contribuyente, constituyéndose así una forma de presión por parte del fisco.

No existiendo precepto alguno dentro del Código Fiscal de la Federación que limitere en este sentido la duración del acto de molestia, deje al contribuyente en un claro estado de indefensión. A falta de dicho precepto y ante los excesos de la autoridad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostenía el siguiente criterio:

**"Auditoría Fiscal. Plazo de un año a partir del momento en que se inicia la visita domiciliaria es suficiente para la conclusión y elaboración del acta de la.-** La circunstancia de que la responsable prolongue de motu proprio por tiempo indefinido la visita domiciliaria, se traduce en un acto de molestia, entendiéndose por esta, no sólo la que se ocasiona por la práctica de la auditoría en las instalaciones de la quejosa, sino, también en quedar sujeto a aquella a proporcionarle información e suerte que, ante la circunstancia por una parte de que esta situación no puede prolongarse por tiempo indefinido (sin motivo que la justifique) y, por la otra que ningún precepto del Código Fiscal de la Federación se ocupa de esa hipótesis, éste tribunal estima que el plazo de un año a partir del momento en que se inicia la visita en comento es más que razonable para la conclusión y elaboración del acta correspondiente.

Tribunal Colegiado del vigésimo Circuito.

Ampero en revisión 228/93, Constructora Dolores S.A. de C.V., 10 de Junio de 1993, Unanimidad de votos, Ponente: Angel Suarez Torres, Secretario: Casto Ambrosio Dominguez Bermudez.

A fojas 360. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación.

Octava época, Tomo XII, Agosto de 1993. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito.

A partir de 1995 entra en vigor el artículo 46.-A del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de nueve meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Dicho precepto exceptúa a aquellos contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en esos mismos ejercicios obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como los integrantes del sistema financiero o los que en los ejercicios mencionados estén obligados a, u opten por hacer, dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 32.-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades sin sujetarse a la limitación antes señalada.

El plazo de nueve meses que señala dicho precepto podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión.

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

Con la entrada en vigor del artículo 46-A, se respeta la garantía del contribuyente

en cuanto a que no puede ser sujeto de un acto de molestia por un tiempo indeterminado, ya que, si bien es cierto que la autoridad tiene la facultad de realizar dicho acto, también lo es que no puede eternizarlo, sometiendo al particular a un estado de incertidumbre. Así pues, con dicho precepto se limita la actuación de la autoridad, que de otro modo, podía excederse en el ejercicio de sus facultades indefinidamente dejando en evidente estado de indefensión al particular.

## **2. Revisión de escritorio.**

En el presente inciso, nos referiremos a una más de las facultades de comprobación que tiene la autoridad en materia fiscal, facultad que puede ejercitar como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, siendo concretamente la Revisión de Escritorio, la cual está consagrada en el Artículo 42 Fracción II del Código Fiscal de la Federación y que consiste concretamente en solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la exhibición en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como proporcionar los datos, otros documentos o informes que se les requieran. Dicha revisión deberá estar precedida como lo indica la Fracción II del referido Artículo, de un requerimiento, el cual deberá cumplir con los requisitos que establece nuestra Constitución y las disposiciones del Código Fiscal y que ya hemos mencionado en el inciso anterior.; por lo que sólo mencionaremos, que debe ser, por escrito, emitida por autoridad competente, dirigida a un particular y deberá señalar el impuesto o impuestos y los documentos a revisar; es decir, deberá satisfacer los requisitos de los Artículos 14 y 16 constitucionales así como el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo la particularidad que reviste la Revisión de Escritorio, es que ésta podrá llevarse a cabo en el domicilio, o establecimiento del particular o bien en las oficinas de la propia autoridad, situación que también deberá señalarse en la orden o requerimiento de información; es importante destacar que dicha revisión, se ha nombrado de Escritorio, en virtud de que no es una revisión tan exhaustiva como

pudiera ser una visita domiciliaria, no obstante, existe la posibilidad de que se amplie y se convierta en una verdadera visita. Pero, en el presente caso, la autoridad ejercitando sus facultades de comprobación, limitará la revisión únicamente a datos, informes, documentos o contabilidad del contribuyente.

Nos parece importante señalar, que se le ha llamado Revisión de Escritorio, precisamente porque dicha revisión consistirá en determinados puntos y podrá llevarse a cabo en el escritorio tanto del contribuyente como de la autoridad.

El Poder Judicial Federal se ha referido a dicha revisión, señalando que esta facultad de revisar la documentación del contribuyente en el domicilio de la autoridad no es inconstitucional, en un precedente visible a fojas 402 y 403 del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta del mes de mayo de 1995, Tomo I, Novena época. A continuación transcribo dicho precedente:

**"Revisión de Escritorio. El Artículo 42 Fracción II, del Código Fiscal de la Federación que autoriza a las autoridades fiscales a requerir a los contribuyentes que exhiban documentación para revisarla en las oficinas de la propia autoridad no es inconstitucional. El término "sustraer" a que se refiere la jurisprudencia número PXC/92 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual se declaró inconstitucional el Artículo 45 Fracciones II, V y VI del Código Fiscal de la Federación, respecto de las visitas domiciliarias; implica sacar la documentación del contribuyente visitado fuera del domicilio en que se practica la visita por parte de los auditores. En tanto, el Artículo 42 Fracción II del citado ordenamiento legal, dispone la exhibición por parte del contribuyente de la documentación fiscal que le es solicitada, y si bien esta documentación es susceptible de ser revisada en el domicilio del contribuyente, establecimiento o en las propias oficinas de las autoridades, tratándose de una revisión de escritorio, lo cierto es que esto es e virtud de un requerimiento hecho al contribuyente, más no de una sustracción de la documentación fiscal del propio domicilio del contribuyente. Por ende, el artículo 42 fracción II ya mencionado no infringe el artículo 16 constitucional (en la parte que se refiere a las visitas domiciliarias), ya que el mismo versa sobre una**

revisión de gabinete o de escritorio, previo requerimiento de documentación, más no se trata de una visita domiciliaria, por lo que no es inconstitucional.

Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. VI 3º.3 A

Amparo directo 90/95.- José Abelardo Mungula Huerta.-9 de marzo de 1995. Unanimidad de votos.- Ponente:Olivia Heras de Manciador. Secretaria Ma. de la Paz Flores Barruecos.

A fojas 402,403. Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo I, Mayo de 1995, Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito.

Ahora bien y a efecto de que exista una exacta regulación a los alcances y limitaciones de las facultades de comprobación de la autoridad en materia fiscal, es preciso señalar que la revisión de escritorio deberá ser objeto de un tratamiento específico y concreto, para que exista certeza jurídica respecto de su desarrollo y la forme de llevarse a cabo, ya que la misma podría entenderse nada más como un requerimiento de información, requerimiento que en la práctica, consiste únicamente en la exhibición de determinados documentos, datos o declaraciones y no revisten una formalidad especial alguna, ya que únicamente deberán ser exhibidos y solicitar, se tenga por cumplimentado. Sin embargo, señala que dicho requerimiento podrá consistir no sólo de informes o documentos, sino que también puede consistir en un requerimiento de la contabilidad del contribuyente; lo cual implica, que propiamente se habla ya de lo que es, una visita domiciliaria, por lo que consideramos preciso que exista una regulación específica a la referida Revisión de Escritorio, por constituir, en un momento dado, todo un acto de molestia para el particular y esta figura únicamente esta contemplada en la fracción II del mencionado Artículo 42.

Cabe mencionar, que de acuerdo al Artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de escritorio, lo mismo que la visita domiciliaria en un plazo de nueve meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Concluimos considerando que es necesaria dicha regulación específica, donde deberá el legislador, señalar, tratándose de la Revisión de Escritorio en particular, en

qué consistirá el requerimiento tratándose de la contabilidad del contribuyente, así como en dónde se desarrollará dicha revisión, o bien, señalar si para la revisión de escritorio son aplicables las reglas contempladas para la visita domiciliar, ya que repetimos, la referida revisión no señala mayores especificaciones para su desarrollo.

### **3. Dictamen Contable.**

El dictamen contable es una de las facultades de comprobación que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente. Dicho dictamen esta regulado en el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 52 .

Los preceptos ya mencionados establecen, que todos " los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario". Para lo anterior se deberán reunir ciertos requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo al Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado del mismo.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento del ya mencionado Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en el dictámen no obliga a las autoridades fiscales. La autoridad podrá revisar los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos en forma previa o simultanea al ejercicio de otras facultades de comprobación.

Si el contador público no da cumplimiento a las disposiciones del Artículo 52 del multicitado Código, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Podrá haber cancelación definitiva del mismo si hubiere reincidencia o existencia de algún delito fiscal.

Lo referente al dictamen fiscal en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se encuentra en el capítulo III sección I, comprendida por los Artículos 44 Bis-1 al 58.

Referente a la fracción I del Artículo 52, para los efectos de los dictámenes fiscales podrán estar registrados ante la autoridad correspondiente: aquéllos que tengan nacionalidad mexicana, con título de contadores públicos registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

Asimismo, a partir del 1º de enero de 1996, aquéllos extranjeros con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de los cuales México sea parte.

Cabe mencionar, que aún cuando en nuestra legislación tributaria, si bien es cierto, existe un precepto que especifica el tiempo en que deben concluir la visita domiciliar y la revisión de escritorio, también lo es que no se establece un tiempo determinado para que concluya el dictamen fiscal, lo cual consideramos incongruente debido a que hablamos de facultades de comprobación de las autoridades fiscales en los tres casos mencionados. Así pues, concluimos señalando que el tiempo para concluir el dictamen fiscal debiera estar contemplada dentro de nuestra legislación tributaria, como lo están la visita domiciliar y la revisión de escritorio, tratándose,

como hemos citado, de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

#### **A) Diferencia entre Informe y Dictamen.**

Consideramos importante explicar la diferencia entre dictamen e informe, aunque uno forma parte del otro y su significado en el campo de la contabilidad no difiere del que cada uno de esos términos tiene en el lenguaje usual, conviene analizar cada uno por separado.

Mediante el informe el contador público da a conocer lo que ha hecho y cómo lo ha hecho, ha practicado un examen de los estados financieros de que se trate e hizo dicho examen conforme a las normas de auditoría aceptadas. La amplitud del informe dependerá, como es natural, de la importancia y extensión de los hechos que deban manifestarse. En el informe el contador señala todo lo que a su juicio interese sobre el particular.

Por otro lado, el dictamen, que es costumbre agregar al informe, contiene la opinión del contador público acerca de los estados financieros como expresión de la posición de la empresa. En la parte final del informe debe hacerse constar el dictamen u opinión del contador que practicó el examen. Las palabras dictamen y opinión son sinónimos, ambas expresan el concepto que alguien se ha formado de determinada cosa.

Uno y otro tienen un significado especial aunque siempre deben presentarse unidos al concluir el examen del auditor.

#### **B) Responsabilidad del contador público.**

Al examinar los estados financieros para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales el contador público asume una responsabilidad ante el interés general.

Esta responsabilidad se concreta al momento en que el contador autorizado para tal efecto expresa su opinión, es decir, rinde su dictamen explicando la posición financiera del sujeto a revisión. Esta es en principio la finalidad del contador público, que a través de un estudio pueda estar en aptitud de emitir su opinión en cuanto a la situación fiscal del contribuyente.

Por la responsabilidad que lleva implícito el dictamen fiscal, creemos necesario destacar la importancia que tiene en este sentido la imparcialidad que debe tener el contador público, para tal efecto, el Artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación anumerara los impedimentos que el contador tiene para dictaminar por la posibilidad que existe para afectar su imparcialidad.

I. Que sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa, de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamine, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esta vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurre otra causa de las mencionadas en este Artículo.

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa de

resultado del mismo.

V. Sea agente o corredor de bolsa en ejercicio.

VI. Sea funcionario o empleado del gobierno federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

VII. Se encuentre vinculado a cualquier otra forma con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Consideramos que como la actuación del contador autorizado para rendir un dictamen fiscal afecta al interés público se establecieron los anteriores impedimentos a fin de evitar que su imparcialidad se vea afectada por alguna relación que lo una al contribuyente sujeto a revisión.

Asimismo, el mismo reglamento en su Artículo 57 establece los supuestos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público amonestará, suspenderá o cancelará el registro del contador público para efectos de dictaminación de estados financieros.

### **C) Dictamen fiscal en disco magnetico flexible.**

Debido al avance tecnológico que vivimos, consideramos interesante analizar en forma general éste método de presentación del dictamen a fin de complementar el estudio del mismo.

Actualmente el dictamen fiscal puede presentarse en disco magnetico, para tal efecto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha publicado instructivos para su realización, donde señala la forma en que deben diseñarse y lo que deben contener.

El tamaño del disco debe ser de 3 1/2 o 5 1/4 pulgadas, con doble lado, de doble o alta densidad, totalmente con sistema operativo MS-DOS versión 3.0 o posterior.

El etiquetado externo del deskette debe contener:

- R.F.C. del contribuyente.
- No. de registro del contador público.
- Ejercicio que se dictamina.
- No. de identificación.
- No. secuencial.
- Firma del contador público registrado.
- Firma del contribuyente o de su representante legal.

La información se integrará en archivos separados, el nombre de cada archivo estará asignado de acuerdo al registro federal de contribuyentes de la empresa.

La presentación de los discos se hará por triplicado, siendo copia fiel uno del otro, acompañados de:

- La carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina.
- Dictamen e informe sobre la revisión fiscal del contribuyente con firma autógrafa del contador público registrado.

**- Relación de archivos.**

**La relación de archivo se deberá presentar con los siguientes datos:**

- Nombre (s) de el (los) archivo (s).**
- Descripción de su contenido.**
- Tamaño de cada archivo en bytes.**
- El número de secuencia del disco en que se encuentra almacenado.**
- Datos de la hoja de cálculo utilizada.**
- Firmada por el contador público registrado.**

**Con todo detalle la Secretaría de Hacienda y Crédito Público explica las características de presentación del dictamen en la hoja de cálculo, la presentación de la información, el contenido de los archivos, formato de presentación en la hoja electrónica de cálculo, especificaciones relativas a columnas, índices y cantidades, terminología utilizada y el procedimiento para utilizar los discos que contienen la información de los dictámenes. Todo lo anterior con sus respectivos ejemplos.**

## CAPITULO IV

### **PROPUESTA DE REGULACION A LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL COMO RESPETO AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.**

#### **1. Introducción.**

En la actualidad las facultades de la autoridad fiscal, como hemos observado en el desarrollo del presente trabajo, si bien cumplen con algunos requisitos o postulados constitucionales establecidos para garantizar la seguridad jurídica del gobernado, también lo es que, como lo veremos en el presente capítulo, existe la necesidad de perfeccionar mecanismos o figuras jurídicas, que permitan en primer lugar, la plena regulación de la actuación de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, así como de la total certidumbre por parte del gobernado de saber que cuenta con beneficios a su favor, que permitan, desde luego, una mayor seguridad jurídica.

En efecto, durante el desarrollo del presente estudio, hemos observado que existe la necesidad de mejorar ciertas figuras jurídicas ya existentes, para lograr una verdadera regulación dentro de la actuación de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades.

Consideramos que es oportuno regular dentro de nuestra legislación tributaria ciertos actos de autoridad, de otro modo, ésta ante la falta de regulación cae en excesos, que se traducen en la falta de seguridad jurídica para el gobernado, que con el sólo hecho de que exista dicha posibilidad queda en un estado de indefensión ante los actos de autoridad.

Es pues, el propósito del presente capítulo, abundar en cuanto a la superación de determinadas figuras en materia fiscal, ahora deterioradas.

Creemos necesario modificarlas, a fin de constituir ese principio de seguridad jurídica, que debe, sin lugar a dudas, ser una autentica garantía para el gobernado.

## **2. Concepto del principio de seguridad jurídica.**

En las relaciones entre la autoridad, como representantes del Estado, y sus gobernados, ocurren múltiples actos, de los cuales algunos son resultado de las facultades que poseen los gobernantes y que tienden a afectar la esfera jurídica del particular. Es decir, la autoridad al ejercer su actividad, asume el poder sobre el particular, lo cual necesariamente afecta el ámbito jurídico que se le atribuye a cada sujeto como gobernado, ya sea éste persona física o moral. Por distintas causas y de distintas maneras los actos de autoridad emanados de un órgano del gobierno creados conforme a Derecho, afectan de distinta forma a alguna persona moral o física an diversos derechos: vida, propiedad, libertad etc.

De este modo, en un Estado de derecho, esos actos deben cumplir requisitos o modalidades jurídicas a fin de ser válidos desde el punto de vista jurídico. Este conjunto de condiciones que debe cumplir todo acto de autoridad para que desde el punto de vista del Derecho pueda modificar la esfera del particular, es lo que constituye el principio de seguridad jurídica del gobernado.

La seguridad jurídica es la garantía que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente para su protección con el fin de la preservación de un régimen de Derecho.

En consecuencia, cualquier acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico de un individuo como gobernado, sin observar dichas modalidades o condiciones jurídicas, no será válido pues se realizó contrario a Derecho.

Así pues, el principio de seguridad jurídica se conceptua en el contenido de varias garantías individuales consagradas por nuestra Carta Magna, donde se le confieren facultades a la autoridad para ejercer ciertos actos, sin embargo también señala que estos deben seguir lineamientos específicos para tener autenticidad dentro del ámbito jurídico.

Entendemos pues, que el principio de seguridad jurídica es el estado de derecho que debe prevalecer y proteger al gobernado en sus garantías individuales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de comprobación en virtud de lograr un beneficio a la sociedad, no es su labor presionar y perseguir al contribuyente para comprobar si este ha cumplido sus respectivas obligaciones fiscales, sino verificar dicho cumplimiento respetando al particular al constituirse un acto de molestia en perjuicio de éste. De este modo, creemos que el principio de seguridad jurídica adquiere mayor importancia ante el hecho de que el particular debe contar con la certeza de que la actuación de la autoridad estará limitada y él no estará sujeto por tiempo indefinido al ejercicio de dichas facultades y que al verse afectada su esfera jurídica, será sin lugar a dudas, bajo la observancia de determinados requisitos por parte de la autoridad, ya que de ninguna manera debe dejarse vulnerable al gobernado por posibles excesos que conllevan los actos de autoridad.

### **3. La problemática ante la falta de limitación de las facultades de comprobación.**

En cuanto a la captación de recursos fiscales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público posee entre sus facultades, la de comprobación del exacto cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del contribuyente a efecto de generar un bienestar social. Esta facultad otorgada a dicha autoridad como ya hemos analizado, esta regulada por nuestra Carta Magna y por el Código Fiscal de la Federación con el propósito de orientar esos recursos a un bien común.

Los ingresos que recaudan las autoridades fiscales son en beneficio de la sociedad, por lo tanto, es razonable que se sufraguen mediante contribución general de toda la sociedad, y que los miembros de ésta contribuyan, de acuerdo a sus posibilidades, en proporción a su capacidad respectiva. Sin embargo, es probable que la autoridad cometa excesos al desarrollar su labor de comprobación, lo anterior, si dentro de nuestra legislación tributaria no hay disposiciones expresas que limiten dicha labor. De ninguna manera para el gobernado resulta agradable que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, pero mucho menos lo es, cuando no tiene la certeza de una seguridad jurídica, resultado de la inexistencia de limitaciones a las actuaciones de la mencionada autoridad, lo cual no resulta beneficioso para ninguna de las dos partes, mucho menos cuando actualmente necesitamos más que nunca confiar en nuestras autoridades. Al respecto Adam Smith, señala lo siguiente:

"Cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro modo, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo, que ventajosos para el Soberano".<sup>42</sup>

Es pues, una labor delicada, la autoridad debe realizar sus facultades de comprobación con estricto apego a la ley y así mismo la ley debe contener preceptos específicos que limiten dichas facultades, pues aún siendo de esta manera, se constituya un acto de molestia para el particular, quien se encuentra de cualquier modo ante la invasión de su intimidad.

Antes de entrar de lleno a la problemática generada por la no limitación de las facultades de comprobación, consideramos oportuno enumerar cuatro máximas con respecto a los impuestos que señala el mismo Adam Smith y que limitan la actuación

---

42. Smith Adam. La riqueza de las naciones. 4ªed. en esp. FCE. México 1984. p. 728

de la autoridad y protegen al gobernado de posibles excesos por parte de ésta:

I. "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses." Esta máxima consiste en lo que se llama IGUALDAD.

II. "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona... La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso." Esta máxima se refiere a la CERTEZA o bien, seguridad que todo gobernado debe tener.

III. "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo." Esta máxima consiste en la COMODIDAD que la autoridad debe brindar al contribuyente.

IV. "Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el período de exacción lo más que se puede."<sup>43</sup> Esto último se refiere a la ECONOMIA.

---

43. Smith Adam. La riqueza de las naciones. Op Cit. p.p. 726,727,728)

Podemos observar en lo anterior las cuatro máximas para los impuestos en general, consideramos así mismo, que constituyen los principios básicos que deben imperar en cuanto a las facultades de comprobación; igualdad, certeza, comodidad y economía. De su análisis nos percatamos de la necesidad que hemos mencionado ya, de modificar ciertos aspectos en cuanto a la regulación existente de dichas facultades.

Como hemos señalado anteriormente, consideramos de suma importancia que se perfeccionen figuras en nuestra legislación tributaria, a fin de que los principios que hemos mencionado sean establecidos y constituyan una autentica seguridad jurídica para el contribuyente.

La problemática de la falta de limitación de las facultades de comprobación de la autoridad en materia fiscal relativas al tiempo, es grave, actualmente es imperante que se restablezca la confianza en nuestras instituciones, creemos que en la medida en que esto suceda, los contribuyentes en este caso particular, responderán ante sus obligaciones con mucho más eficacia. En estos momentos nuestro país necesita gente que se comprometa con el desarrollo del mismo, pero estimamos que esto sucederá sólo en un estado de certidumbre y seguridad. El gobernado debe contar con la evidencia de que viva bajo un estado de derecho, de que será respetado y su esfera jurídica no se verá lesionada ante la actuación de la autoridad. Consideramos que cualquier individuo reacciona mejor ante un trato de confianza, respeto y seguridad.

En este sentido, es importante señalar que se presenta la necesidad como lo comentamos en la introducción al presente capítulo, de perfeccionar mecanismos o figuras jurídicas que permitan limitar la actuación de la autoridad; tales como la exacta regulación de la extinción de facultades de la autoridad relativas a la determinación de la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales y con especial atención en cuanto a verificar el cumplimiento o incumplimiento de

dichas disposiciones.

Por otro lado, consideramos de igual manera necesario para perfeccionar el principio de seguridad jurídica, que la autoridad otorgue incentivos al contribuyente a fin de motivarlo a ser cumplido en cuanto a sus obligaciones fiscales; de este modo, no sólo el particular recibe por parte de la autoridad un trato de respeto y confianza, también el fisco simplifica y hace más eficaz su labor y podrá establecerse una relación de cooperación entre la mencionada autoridad y el particular.

En efecto, estimamos que es preciso realizar modificaciones a la ley a fin de contribuir de algún modo a recuperar la confianza en nuestra autoridad. Necesitamos vivir en un ambiente de común solidaridad, de afanes colectivos y de una búsqueda empeñosa de tranquilidad. En este sentido, el gobernado debe sentirse respetado y no vigilado, motivado y no presionado, creemos que es el camino más seguro hacia un verdadero bienestar social.

#### **A) La extinción de las facultades de la autoridad.**

##### **a) Concepto.**

La extinción de las facultades de la autoridad debemos entenderla como la cesación de efectos por no hacer valer un derecho durante el tiempo que establece la ley. Es decir, las facultades de la autoridad se extinguen cuando no se hayan ejercido dentro del lapso prefijado por la ley.

De este modo, consideramos que esta figura constituye una certeza jurídica para el contribuyente, ya que si bien es cierto, la autoridad está facultada para ejercer ciertos actos, también lo es que no podrá llevarlos a cabo por tiempo ilimitado. La protección que esta figura le brinda al contribuyente, constituye un perfeccionamiento al principio de seguridad jurídica del mismo.

**b) Antecedentes.**

La figura de la extinción de las facultades de la autoridad dentro de la materia fiscal, es contemplada por nuestra legislación tributaria, por primera vez en el año de 1938, como parte de otra figura que es la extinción de créditos fiscales. Sin embargo, establecida como figura autónoma la encontramos primero en la Ley del Impuesto sobre la renta desde el año de 1963. Posteriormente es establecida en el Código Fiscal de la Federación en 1967.

Ha través de los años esta figura ha sufrido diversas modificaciones que han generado que pierda eficacia y no constituya un principio de seguridad jurídica para el contribuyente. Por tal motivo, consideramos oportuno analizar dichas modificaciones.

En 1967, el Código Fiscal de la Federación, establecía que la extinción de las facultades de las autoridades fiscales era relativas a:

1. Determinar la existencia de obligaciones fiscales.
2. Señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida.
3. Imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.
4. Verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones.

Así mismo, dicho artículo disponía que las mencionadas facultades de la autoridad fiscal se extinguían en el término de 5 años, NO sujetas a interrupción o suspensión.

En la actualidad, nuestro Código Fiscal vigente, establece la extinción de las facultades de las autoridades fiscales relativas a:

1. Determinar las contribuciones y sus accesorios.
2. Imponer infracciones a dichas disposiciones.

Esta disposición señala que dichas facultades se extinguen en el plazo de 5 años, sin embargo dicho plazo puede ser de 10 años cuando se trate de un contribuyente que no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, cuando no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación, así como los ejercicios en que no presente declaración estando obligado a presentarla.

No esta sujeta a interrupción, sin embargo se suspenderá cuando la autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación, o bien cuando se interponga recurso administrativo o juicio.

De acuerdo a lo anterior, podemos observar que la extinción de facultades de la autoridad fiscal, no opera actualmente para señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, ni para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, además de estar sujeta a suspensión; por lo tanto, es evidente que las modificaciones hechas a dicha figura, son claramente perjudiciales para el particular.

Con lo anterior, concluimos que la figura de extinción de facultades de las autoridades fiscales no respeta el principio de seguridad jurídica alguno, toda vez que no existe un límite de tiempo para que dichas facultades se extingan y en concreto, en cuanto a sus facultades de comprobación la autoridad puede ejercerlas en cualquier momento, constituyéndose de este modo, una clara violación a la seguridad jurídica del gobernado.

**c) Restablecimiento de la figura de extinción de facultades de la autoridad.**

Para que exista una regulación real y efectiva en cuanto a los alcances y limitaciones que al respecto tiene la autoridad fiscal, es necesario restablecer la figura de extinción de sus facultades, de esta modo podrá hablarse del respeto al principio de seguridad jurídica.

Para que esta figura tenga verdadera eficacia y brinde certeza al contribuyente, creemos que debe ser efectiva también para extinguir las facultades de comprobación y para señalar las bases de la liquidación de obligaciones fiscales o fijarlas en cantidad líquida, es decir, debe ampliarse su efectividad a fin de limitar también las mencionadas facultades de la autoridad, toda vez que en el presente pueden ser ejercidas en cualquier momento, sin límite de tiempo.

Por otro lado, consideramos que ésta figura no debe estar sujeta a suspensión o interrupción, toda vez que no debe estar condicionada primero, a que exista actuación por parte de la autoridad, ya que esto deja a discreción de la misma el prolongar el ejercicio de sus facultades por un tiempo indefinido y segundo, resulta evidente que el particular no debiera perjudicarse por el hecho de interponer un medio de defensa si esto lo beneficia; sin embargo, actualmente el contribuyente al ejercer su derecho de defenderse, prolonga el tiempo al que deberá estar sujeto a los actos de molestia por parte de la autoridad.

Creemos oportuno analizar otro aspecto de ésta figura que al estar establecida de este modo en nuestra legislación, resulte inoperante e inexistente. Si bien es cierto que en el Código Fiscal de la Federación vigente, está contemplada la extinción de facultades de la autoridad en el término de 5 años, también lo es que en el mencionado Código se establece un término de 10 años para que el contribuyente conserve su contabilidad a disposición de la autoridad. Lo anterior se traduce en lo siguiente; mientras que habiendo transcurrido 5 años, la autoridad no puede ejercer sus facultades de liquidación e imposición de multas por haberse extinguido las

mismas, por otro lado se establece que la misma autoridad podrá disponer de la contabilidad del contribuyente durante 5 años más y su revisión será ilimitada. Lo anterior, resulta claramente incongruente, pero además anula la eficacia que la figura de extinción de facultades pudiera tener, toda vez que de este modo ésta resulta inoperante e inexistente y por lo cual, de ninguna manera respeta el principio de seguridad jurídica para el contribuyente.

Concluimos el presente inciso, estimando ineficaz en nuestra legislación tributaria la figura de extinción de facultades de las autoridades fiscales en cuanto a la revisión de contabilidad del contribuyente, ya que su aplicación no resulta efectiva y en modo alguno constituye certeza para el gobernado, con lo cual, evidenciamos que en este sentido los alcances de la mencionada autoridad pueden llegar a ser ilimitados, del mismo modo que ilimitados pueden ser los actos de molestia para el particular. En este orden de ideas, creemos que para hablar de una seguridad jurídica efectiva para el gobernado, es necesario que ésta figura se restablezca en nuestra legislación, abarcando los puntos que hemos mencionado. Consideramos por último, que el precepto que regula la extinción de facultades de comprobación debiere estar establecido de la siguiente forma:

*"Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de 5 años, no sujetos a interrupción ni a suspensión."*

#### **B) Regulación de las facultades de liquidación e imposición de multas.**

De las facultades de comprobación se generan las facultades de liquidación e imposición de multas; pues la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación y encontrar irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del

contribuyente, tiene a su vez la facultad de liquidar e imponer multas debido a dicho incumplimiento.

Ahora bien, también para la regulación de estas facultades, juzgamos necesarias ciertas modificaciones, que a su vez sirvan como incentivos al gobernado en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual, evidentemente resulta beneficioso para la propia autoridad, que como resultado tendría más contribuyentes cumplidos y vería realizada su labor de manera más efectiva.

Si bien es cierto, que la autoridad al observar irregularidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales posee entre sus facultades también la de liquidación, también lo es, que debe haber una regulación que brinde seguridad al contribuyente en cuanto a dicha facultad, pero si el particular se encuentra además motivado, indiscutiblemente nos encontraremos frente a una figura que por un lado brinda confianza y respeto al particular, y por el otro, facilite la labor del fisco, observando un mayor número de contribuyentes que al verse motivados cumplirán de manera oportuna sus obligaciones tributarias. Lo anterior, sin duda, es beneficioso para todos pues al encontrarse dentro de un trato de respeto y confianza se genera un bienestar económico y social, verdaderamente necesario para nuestro país.

Para lograr una relación de cooperación entre el contribuyente y la autoridad fiscal, es preciso que impere un principio de respeto entre ambos. En el Código Fiscal de la Federación existió una figura referente a las facultades de comprobación y liquidación que además de brindar confianza al particular, lo motivaba a cumplir con sus obligaciones fiscales de manera oportuna. Estimamos que dicha figura debiera restablecerse, para mayor abundamiento en el tema, en los siguientes incisos procedemos a analizarla.

**a) Revisión del último ejercicio fiscal.**

Esta figura consistía por un lado en lo siguiente, la autoridad fiscal en su labor de

comprobación al revisar el exacto cumplimiento del último ejercicio si no encontraba irregularidades en el mismo, no revisaba ejercicios anteriores, es decir, la autoridad se limitaba a revisar el último ejercicio, si el mismo se encontraba correcto, no solicitaba al contribuyente la exhibición de ejercicios anteriores. Así mismo, la autoridad sólo podía liquidar el último ejercicio y una vez liquidado éste, podía entonces revisar el anterior y en caso de ser necesario procedía a su liquidación. Así pues, si el fisco no encontraba irregularidad alguna, no podía revisar ejercicios anteriores y por lo tanto no ejercía tampoco su facultad de liquidación.

Consideramos importante esta limitación a las facultades de comprobación de la autoridad, pues al gobernado debe contar con la seguridad de que la verificación y la liquidación de créditos fiscales por parte de las autoridades correspondientes con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no será ilimitada ni se etimizará en el tiempo. Juzgamos que la autoridad no puede a su arbitrio decidir cuantos ejercicios revise y proceder a liquidarlos, pues no debemos perder de vista que esta situación constituya un acto de molestia para el particular y deben evitarse a toda costa posibles excesos por parte de la autoridad al ejercer sus facultades. Con el restablecimiento de esta figura, el particular tiene la certeza de que el fisco limitará sus facultades en la medida en que él cumpla con sus obligaciones fiscales de manera y en tiempo oportuno. Esta figura sin duda, establece el tan deseado principio de respeto que debiera imperar entre la autoridad y el gobernado, pero además constituye un incentivo para el particular como analizaremos en el siguiente inciso.

#### **b) Incentivo.**

Esta figura constituye un incentivo para el contribuyente pues éste se ve motivado a cumplir con sus obligaciones tributarias, debido al hecho de saber que si su último ejercicio está correcto no tiene que verse sometido a un acto de molestia exhaustivo y eterno. Lo anterior lo motivará a tener su último ejercicio libre de irregularidades; lo cual se traduce en lo siguiente: si año con año el contribuyente tiene en orden el

ejercicio correspondiente, no habrá necesidad de que el fisco revise los anteriores, pues tendrá una seguridad en cuanto a su cumplimiento, de este modo, la autoridad el motivar al contribuyente, simplifica y hace más eficaz su labor.

Se hace evidente que, en la medida en que la autoridad deposite su confianza en el gobernado, éste se verá motivado a cumplir y el beneficio resultante lo es tanto para la autoridad como lo es para el contribuyente, lo que nos llevaría a una relación donde imperaría el principio de respeto, de confianza y cooperación entre ambas partes. Postura que en la situación en que se encuentra nuestro país, además de necesario, resultaría positivo, pues los beneficios logrados generarían un verdadero bienestar social. Por lo anterior, consideramos oportuno que se restablezca esta figura en nuestra legislación vigente, pues además de limitar los alcances de la autoridad fiscal en cuanto a sus facultades de comprobación, se le da un trato de respeto al gobernado que debiera ser inherente a él.

Concluimos transcribiendo a continuación el precepto que a nuestro modo de ver debiera estar dentro de nuestro ordenamiento tributario a fin de otorgar además de un estímulo, un trato de respeto al contribuyente:

*" Las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes, procederán como sigue:*

*I. Revisarán en primer lugar, el último ejercicio, si en dicha revisión no encontrarán irregularidades no podrán revisar ejercicios anteriores;*

*II. Si la autoridad encontrará omisiones o irregularidades en la revisión del último ejercicio, procederá a revisar ejercicios anteriores;*

*III. Si como resultado del ejercicio de facultades de comprobación se encuentran omisiones, se liquidará en primer lugar el último ejercicio;*

*IV. Si procede la liquidación del último ejercicio, podrán determinarse ejercicios anteriores;*

*V. Los ejercicios que no puedan ser liquidados, tampoco podrán ser sancionados."*

#### **4. Finalidad de regular el Principio de seguridad jurídica.**

Como ya hemos mencionado la autoridad posee alcances casi ilimitados en cuanto a sus facultades de comprobación, lo cual deja al contribuyente en un estado de inseguridad ante el continuo acoso al cual puede estar sujeto. Los actos de molestia deben cumplir ciertos requisitos pues constituyen la invasión de intimidad al contribuyente, sin embargo, no sólo con el cumplimiento de esos requisitos se brinda certeza al particular, es necesario, que ciertas figuras regulen la seguridad jurídica del gobernado, limitando esos alcances que pueden traducirse en excesos de la autoridad fiscal.

Lo que se pretende pues, con el restablecimiento de estas figuras, es brindarle al contribuyente esa seguridad de que a pesar de constituirse un acto de molestia en su perjuicio, en primer lugar, éste cumplirá todos y cada uno de los requisitos que establece la ley, pero además, el mismo no podrá ocurrir en cualquier momento a lo largo del tiempo, sino que el ejercicio de estas facultades por parte de la autoridad, estarán limitadas. Así mismo, el contribuyente podrá contar con la certeza de que al cumplir con sus obligaciones tributarias, la misma autoridad le dará un trato de respeto y confianza que lo motivará a seguir cumpliendo de forma oportuna.

Al restablecer estas figuras, la autoridad además contará con la economía procesal pues su labor fiscalizadora se simplifica ante la cooperación del gobernado, lo cual desemboca en ver cumplida su finalidad de manera más pronta.

La Constitución confiere a la autoridad fiscal una labor de suma importancia, pues

debe recaudar los recursos destinados a un bien común. Esta labor, debe estar perfectamente regulada, pues dada su importancia es fácil llegar a los excesos, creemos que en esta situación el principio de seguridad jurídica debe ser perfeccionado a fin de que el gobernado no se vea dañado por dichos excesos. En este orden de ideas, consideramos que nada logra la autoridad tomando una postura persecutoria ante el contribuyente, pues esta actitud ni hace más eficaz su labor, ni la simplifica y además genera una relación viciada, donde el contribuyente se siente acosado y perseguido. Por esta razón juzgamos que aquellas modificaciones que se hagan en virtud de lograr un equilibrio entre los alcances de la autoridad fiscal y sus limitaciones, desembocaran en un respeto mutuo entre el gobernado y la misma autoridad y en una cooperación que dará un resultado mucho más efectivo.

## CONCLUSIONES

1. Dentro de la relación jurídico tributaria, la actuación tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo debe encontrarse claramente regulada para que sea respetado el principio de seguridad jurídica.

2. Es necesaria una regulación específica para la revisión de escritorio, donde a nuestro modo de ver, deberá el legislador señalar tratándose de esta forma de comprobación en particular, de que manera procederá la misma, o bien, señalar si son aplicables las reglas contempladas para la visita domiciliaria, ya que dicha revisión únicamente está señalada en la fracción II del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

3. En un afán recaudatorio en los dos últimos sexenios se han modificado figuras jurídicas que limitan la actuación de la autoridad con el ánimo de que estas sean ejercitadas de manera indistinta y sin sanción alguna para el funcionario que las ejerza, aún a sabiendas de sus excesos.

4. Todo acto de autoridad debe ser emitido de acuerdo a los principios constitucionales que regulan su actuación, pero sobre todo entendiendo que dicha actuación tendrá una consecuencia sobre el contribuyente a quien se debe respetar en su principio de seguridad jurídica.

5. La debida regulación de las facultades de la autoridad implica que estas no incurran en excesos y que por lo mismo el contribuyente cuente con la certeza de lo que pueda ocurrir.

6. Desde 1776, fue preocupación del economista inglés Adam Smith, que la actuación de la autoridad frente a los contribuyentes estuviera claramente delimitada y basada en un respeto absoluto al principio de seguridad jurídica, a fin de lograr un verdadero bienestar social.

7. Debido a todos los excesos en que ha incurrido la autoridad en los últimos años, fue necesario en 1995 establecer el artículo 46.-A, que limita la actuación de la autoridad a que en la práctica de una visita domiciliaris, ésta no puede durar más de nueve meses, nos resulta ilógico que no se regule el tiempo en razón de cuántos ejercicios puedan revisarse. Así mismo, resulta incongruente que dicho artículo no contemple la limitación de tiempo para el dictamen contable, siendo éste otra forma de ejercer las facultades de comprobación por parte de la autoridad tributaria.

8. Los Incentivos que se proponen tendrían un efecto positivo en la recaudación, ya que los contribuyentes ante la certidumbre de que declarando bien el último ejercicio no serán molestados, implicaría que todos los contribuyentes trataran de corregir cualquier situación fiscal y continuar en esta vía adquiriendo por ello el derecho a no ser molestados por la autoridad.

9. Consideramos que el ejercicio de facultades de la autoridad debe ser en un tiempo determinado, cinco años y que tales facultades si las ejercita la autoridad dentro de ese término y de la manera correcta, su acto será válido, si no es así, de ninguna manera dicho término puede verse interrumpido o suspendido.

10. Resulta ilógico y un castigo al contribuyente que al existir un acto de autoridad arbitrario, al defenderse se suspenda el término de caducidad, pues resulta una limitación a la garantía de audiencia porque para que el término transcurra, el

particular debe renunciar a la defensa.

**11. Consideramos que una auditoría que no tiene la eficacia de ser rápida y dura demasiado tiempo, en nada beneficia al Estado, quien efectúa pagos económicos mediante ejercicios anuales; es decir, de nada le sirve al Estado recaudar en el año 2000 cinco veces lo que hubiere podido recaudar en 1992.**

**12. Las figuras jurídicas como las instituciones deben subsistir aún cuando quienes son autoridad cambien en cada período de gobierno.**

**BIBLIOGRAFIA**

1. Acosta Romero Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*. 6ª edición. Editorial Porrúa. México 1988.
2. Beltrán Guerra Luis G. *El Acto Administrativo. La Teoría del Procedimiento Administrativo*. Procuraduría General de la República. Colección de estudios especiales. Caracas, Venezuela 1977.
3. Burgos Orihuela Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. 1ª edición. Editorial Porrúa. México 1984.
4. Burgos Orihuela Ignacio. *El Juicio de Amparo*. 33ª Edición. Editorial Porrúa. México 1984.
5. Burgos Orihuela Ignacio. *Las Garantías Individuales*. 24ª Edición. Editorial Porrúa. México 1982.
6. Cartas Soes, Ayala, Graciela. *Las Visitas Domiciliarias de carácter Fiscal*. 1ª Edición. Editorial Themis, México 1984.
7. De la Garza Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 15ª Edición. Editorial Porrúa. México 1988.
8. Delgado Gutiérrez Luis Humberto. *Elementos de Derecho Administrativo*. 3ª Edición. Editorial Limusa. México 1980.
9. De Pina Rafael, De Pina Vera, Rafael. *Diccionario de Derecho*. 21ª Edición. Editorial Porrúa. México 1995.
10. Díez Manuel María. *Derecho Administrativo. Bibliografía Orbea*. Buenos Aires 1987.
11. Faya Vezca Jacinto. *Administración Pública Federal*. 2ª Edición. Editorial Porrúa. México 1983.
12. Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*. 32ª Edición. Editorial Porrúa. México 1983.
13. Fraga Gabino. *Síntesis del Derecho Administrativo*. Publicaciones del Instituto de Derecho Comparado. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1985.

14. Garrido Falla Fermádo. *Tratado de Derecho Administrativo*. Vol. 1. 11ª Edición. Editorial Tecnos S.A. Madrid 1989.
15. Garrido Falla, Tena, Fermádo. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1. Madrid 1958.
16. Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*. 6ª Edición. Editorial Porrúa. México 1993.
17. Kays Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*. 4ª Edición. Editorial Themis. México 1994.
18. Laras Teodosio. *Lecciones de Derecho Administrativo*. Imprenta de Ignacio Cumpido. México 1852.
19. Marienhoff Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*. T. II. 3ª Edición. Editorial Abeledo-Perrot S.A. Argentina 1981.
20. Nava Negrete Alfonso. *Derecho Administrativo I*. Universidad Nacional Autónoma de México. Sistema de Universidad Abierta.
21. Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Edición. Editorial Haris. México 1988.
22. Ruiz de Velasco Luis, Prieto, Alejandro. *Auditoría Práctica*. 8ª Edición. Editorial Banca y Comercio S.A. México 1988.
23. Sánchez Hernández Meysio. *Derecho Tributario*. 2ª Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1988.
24. Serra Rojas Andrés. *Derecho Administrativo*. 16ª Edición. Editorial Porrúa. México 1992.
25. Smith Adam. *La Riqueza de las Naciones*. 4ª Edición en español. Fondo de Cultura Económica. México 1984.

## LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación de 1938.
2. Código Fiscal de la Federación de 1987.

3. Código Fiscal de la Federación de 1966.
4. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
6. Código Civil para el Distrito Federal.
7. Acuerdo 101-577 que señala a las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el programa de intensificación de revisiones y facilidades a los contribuyentes. (Diario Oficial de la Federación de 11 de Septiembre de 1973).
8. Diario Oficial de la Federación, 30 de Marzo de 1964.

## REVISTAS

- Boletines de Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores. Conceptos Generales. Octubre 1966.
- Periódico de actualización fiscal. No. extraordinario. Abril 1969. Editorial ECASA.
- Periódico de actualización fiscal. No. 111, Mayo 1964. Editorial ECASA.
- Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte. 1917-1975.
- Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo VI. Julio-Diciembre 1960. Primera parte. Pleno y Salas. México 1961.
- Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo VIII. Julio 1961. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. México 1961.
- Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo XII. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. Agosto de 1963.
- Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Tomo I. Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito. Mayo de 1965.

- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 1988. Segunda parte.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No.54.
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 68, Agosto 1993.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Julio 1981.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año V. No. 42. Junio de 1983.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Noviembre de 1983.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año IX. No. 95. Noviembre 1987.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año I. No. 8. 3ª Epoca. Agosto 1988.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Año II. Enero 1989.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Año II. No. 20. Agosto 1989.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Año IV. Febrero 1991.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Año V. No. 69. Noviembre 1992.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Epoca. Año VI. No. 70. Octubre 1993.
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Precedentes de las Salas 1988-1993.
- Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su Presidente, Lic. Carlos del Río Rodríguez, al terminar el año 1988. 3ª parte. Tribunales Colegiados de Circuito.