



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

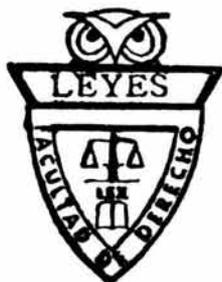
FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**"DEFINITIVIDAD Y FIRMEZA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL
DE VISITA DOMICILIARIA"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
FRANCISCO SALVADOR TOLEDO

ASESOR DE TESIS: LIC. RAUL GERMAN RODRIGUEZ LOBATO



CIUDAD UNIVERSITARIA D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 10 marzo de 2004.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **SALVADOR TOLEDO FRANCISCO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"DEFINITIVIDAD Y FIRMEZA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL DE VISITA DOMICILIARIA"**.

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.



LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

A DIOS.

Por la magnificencia de la vida que
se ha servido prestarme por tan solo un instante.

A LA VIDA.

Tan precisada y adorada sin la cual yo no soy nada;
muy valiosa, muy hermosa, de verdad una gran Diosa.

A MIS PADRES:

Flora Toledo Rodríguez y Jorge

Salvador Sánchez.

Porque han sido el complemento
perfecto en todas las enseñanzas que de
ellos he recibido y por el amor a la vida
que me han inculcado.

A MIS HERMANOS:

Rita, Susana, Fabiola, Moisés y Jorge.

Por permitirme reflejar mi rostro en el
espejo de sus vidas.

A LA LICENCIADA:

Rita Salvador Toledo.

Porque su carácter ha sido siempre mi
guía, mi estímulo y mi anhelo.

AL INSTITUTO MODERNO DE MÉXICO, A.C.:

Por permitirme crecer y ser un poco
más humano.

A TODOS AQUELLOS:

Que con sus dudas y confianza me han
impulsado para llegar a este momento.

A KARLA F. ROSAS ARRIAGA:

Que el silencio y la eternidad sea el
heraldo de lo nuestro.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:

Por abrirme sus puertas y arroparme con
el espíritu de su raza cósmica.

A LA FACULTAD DE DERECHO:

Por despertar en mi el amor
por la justicia y por lo justo.

AL LICENCIADO:

Raúl Rodríguez Lobato.
Por ser una imagen ejemplar y
admirable en mi camino.



DEFINITIVIDAD Y FIRMEZA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL DE VISITA DOMICILIARIA

INTRODUCCION.

CAPITULO 1. FUNDAMENTOS DE LA VISITA DOMICILIARIA.

- 1.1. Necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- 1.2. Fundamento constitucional de la visita domiciliaria
- 1.3. Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación
- 1.4. Autoridad competente para practicar un procedimiento fiscal de
Visita Domiciliaria
- 1.5. Naturaleza jurídica de los actos de autoridad fiscal
- 1.6. Procedimientos fiscales.
 - 1.6.1. Conceptos generales y naturaleza jurídica.
 - 1.6.2. Principios que rigen a los procedimientos fiscales.

CAPITULO 2. REGULACION DE LA VISITA DOMICILIARIA.

2. La visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación.
 - 2.1. Formalidades
 - 2.2. Inicio
 - 2.3. Actuaciones de la autoridad fiscal
 - 2.4. Extinción del procedimiento fiscal de Visita Domiciliaria.

CAPITULO 3. DEL PROCEDIMIENTO CONTRADICTORIO.

- 3.1. Concepto de procedimiento contradictorio
- 3.2. Principios que rigen al procedimiento contradictorio.
- 3.3. Características del procedimiento contradictorio.
- 3.4. La Visita Domiciliaria como Procedimiento Contradictorio.

CAPITULO 4. DEFINITIVIDAD Y FIRMEZA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL DE VISITA DOMICILIARIA.

- 4.1. Concepto de "definitividad".
- 4.2. Definitividad del procedimiento de visita domiciliaria.
- 4.3. Concepto de "firmeza"
- 4.4. Firmeza del procedimiento de visita domiciliaria.
- 4.5. Propuesta de reforma del artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA.

*En la Suma Teológica se niega que Dios pueda hacer que lo pasado no haya sido,
pero nada se dice de la intrincada concatenación de causas y efectos,
que es tan vasta y tan íntima que acaso no cabría anular un solo hecho remoto,
por insignificante que fuera, sin invalidar el presente.*

*Modificar el pasado no es modificar un solo hecho;
es anular sus consecuencias, que tienden a ser infinitas.
Dicho sea con otras palabras; es crear dos historias universales.*

Jorge L. Borges. "La otra muerte".

Me satisface la derrota, porque secretamente me sé culpable y sólo puede redimirme el castigo. Me satisface la derrota, porque es un fin y yo estoy muy cansado. Me satisface la derrota, porque ha ocurrido, porque está innumerablemente unida a todos los hechos que son, que fueron, que serán, porque censurar o deplorar un solo hecho real es blasfemar del universo.

Jorge L. Borges. "Deusches Requiem"

INTRODUCCIÓN

Los tiempos jurídicos y sociales en que esta envuelto el país, hacen necesaria la constante participación y aportación de todos quienes integramos esta gran nación, un granito de arena que permita engrandecerla y otorgarle el valor y respeto reales que por tanto tiempo se le han negado, porque aun cuando se trate de una modesta aportación de reflexión y propuesta como la que en este trabajo estamos por exponer, no deja de ser un evidente compromiso con la sociedad mexicana, compromiso asumido con gusto y dedicación.

Es por lo anterior, y aprovechando esta oportunidad magnífica de aportar algo a los sentimientos enunciados que nos brinda la siempre gloriosa Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, también siempre nacional y gloriosa, que en este caso escribimos acerca de la *Definitividad y Firmeza del Procedimiento Fiscal de Visita Domiciliaria*, cual nombre de nuestro estudio, evidenciando sus virtudes y beneficios, y proponiendo reformas sustanciales que permitan valorar correctamente la importancia de ese procedimiento y reivindicarlo con el correcto valor que merece, como un beneficio a la nación, al Estado, a los particulares, y desde luego a la sociedad misma, que necesita obtener los medios suficientes para satisfacer sus necesidades y las de sus miembros.

Para poder cumplir con el propósito de nuestro estudio debemos estudiar la visita domiciliaria de carácter fiscal a la luz de las materias constitucional, administrativa y fiscal. Esto nos permitirá reconocer que la visita domiciliaria tiene, antes que nada, su origen en la existencia de una relación jurídico tributaria mantenida entre el particular (contribuyente) y la autoridad fiscal, por tal motivo se atiende al contenido teleológico de ese vínculo jurídico y su fundamento constitucional, el cual, como es sabido, corresponde al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que recoge la obligación de contribuir a la satisfacción del gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios conforme a lo que disponen las leyes fiscales, por lo que exige un análisis referencial de esto último, para que, una vez identificada la obligación jurídico tributaria, entremos al análisis de la facultad de la autoridad fiscal, dependiente del Poder Ejecutivo, de verificar su cumplimiento por parte de quienes tienen esa carga impositiva (contribuyentes), de tal suerte que debemos introducirnos de nueva cuenta al texto constitucional y ubicar el fundamento de esta facultad fiscalizadora en el artículo 16 del Código Político Mexicano, que autoriza a la autoridad administrativa a introducirse en el domicilio del particular y verificar que se encuentra cumpliendo con las obligaciones consignadas en las leyes fiscales.

Hecho lo anterior se determina en nuestro estudio la naturaleza jurídica de los actos de la autoridad fiscal; se trata de actos ejercitados por una autoridad administrativa, pero que su contenido material es fiscal, por tanto, debe dilucidarse si corresponde su estudio de manera exclusiva a la materia fiscal o bien a la materia

administrativa, o incluso a ambas. Pero debe también determinarse, partiendo de la forma en que se lleva a cabo la visita domiciliaria si se trata de un solo acto administrativo o de una serie de éstos, en cuyo caso se le llama procedimiento administrativo, procedimiento administrativo fiscal más correctamente empleado. Como procedimiento administrativo, deben enunciarse sus características y principios rectores.

Acto seguido analizamos el procedimiento fiscal de visita domiciliaria a la luz de su regulación jurídica, sus requisitos, cómo se inicia, su desarrollo, las actuaciones que pueden concurrir a voluntad de la autoridad, y sus formas de extinción.

Posteriormente se analiza la visita domiciliaria como un procedimiento administrativo contradictorio, cuyo rasgo característico principal es la activa participación de quienes intervienen en el mismo y su posibilidad de alegar y ofrecer elementos de convicción a la autoridad fiscal tendientes a ilustrar su criterio al momento de dictar la resolución que corresponda. En esta virtud, dicho procedimiento administrativo contradictorio debe atender a la buena fe guardada entre los participantes del mismo, en el reconocimiento de los hechos propios y las verdades jurídicas objetivas arrojadas por la revisión, lo que le permite al particular obtener certeza y seguridad jurídicas sobre el respeto irrestricto a sus derechos fundamentales, y a la autoridad obtener los elementos de convicción necesarios para dictar la resolución que en derecho corresponda. La autoridad, en un procedimiento

administrativo, como es el caso de una visita domiciliaria, en ejercicio de su poder de imperio puede verificar el cumplimiento de la Ley por parte de los gobernados, e incluso sancionarlos si se actualiza el incumplimiento, pero de ninguna manera, so pretexto de verificar dicho cumplimiento, puede soslayar los principios y garantías establecidos como derechos fundamentales de todo gobernado.

Este procedimiento contradictorio se vincula con la definitividad y firmeza que los actos de autoridad deben alcanzar en determinada etapa de su existencia, por tanto, existe un procedimiento de carácter administrativo por virtud del cual la autoridad le informa al contribuyente que practicara facultades de comprobación, luego desahogara todos los procedimientos que exige la ley permitiendo al particular participar en ese desahogo, alegando y ofreciendo las pruebas que a su interés convenga a fin de respetarle su garantía de audiencia, la cual, además, no sólo se respeta con la simple admisión de las pruebas y los alegatos, sino que éstos deben ser valorados y tomados en cuenta al momento de emitir el acto de autoridad que en derecho corresponda, por tanto, estamos en presencia de un procedimiento en el que si bien la autoridad actúa de manera unilateral, no deja de tener el carácter de parte en un binomio procedimental.

Entramos también al estudio de los conceptos de definitividad y firmeza del procedimiento fiscal de visita domiciliaria, desvinculándolos de los conceptos jurisprudenciales y doctrinales que al respecto existen, atendiendo a su significado

semántico y su importancia para nuestro propósito, reconociendo la validez de esas características del acto administrativo fiscal incluso en aquellos casos en los que se alegue que puede no ser sancionatoria la resolución dictada, o que simplemente ésta nunca se dictó, porque la orden de visita fue revocada o no se concluyó dentro del término legal el procedimiento referido, o incluso alegarse que el particular tiene a su alcance medios de defensa para nulificar esa resolución, en cualquier supuesto es ineludible reconocer que existen principios generales del derecho que en correlación con las garantías individuales de los gobernados deben ser atendidos puntualmente, de lo contrario el derecho sería contrario al propio derecho. Por lo tanto, los actos de la autoridad fiscal, como es el caso de un procedimiento de visita domiciliaria, deben gozar de las características de definitividad y firmeza, alcancen o no una resolución, y ésta a su vez represente o no una sanción para el particular, por haber reconocido verdades jurídico objetivas vinculantes entre los participantes del procedimiento contradictorio.

Por tal motivo, pretendemos evidenciar que sí el procedimiento fiscal de visita domiciliaria es un procedimiento contradictorio, en virtud de que preexiste a favor del contribuyente un derecho fundamental de audiencia, por el cual se le da a conocer el inicio del procedimiento administrativo fiscal, la necesidad de que intervenga en él durante su desarrollo y la posibilidad de alegar y ofrecer pruebas respecto de las observaciones que le vierta la autoridad administrativa, entonces dicho procedimiento se vuelve definitivo y firme, no pudiendo la autoridad volver a practicar una visita

domiciliaria por un mismo ejercicio y por las mismas contribuciones, en atención a que se trata de objetos que ya fueron revisados, presumiéndose que la autoridad fiscal ya tiene el conocimiento de los elementos necesarios que le permitan dictar dentro del marco del principio de legalidad y en ejercicio de su poder de imperio, la resolución que en derecho corresponda.

Esta proposición surge de la existencia en el Código Fiscal de la Federación de una norma que autoriza a la autoridad fiscal a poder practicar una nueva visita domiciliaria a un mismo contribuyente, por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones ya revisadas, lo que consideramos infundado y contrario a los fines mismos de la visita domiciliaria y del orden jurídico que la rige, razón por la cual proponemos una reforma al artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación que autoriza ese comportamiento de la autoridad fiscal, para efectos, por un lado, de obligar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales, y por el otro, a mejorar la eficacia de la visita domiciliaria y de quienes la practican en nombre y representación de la autoridad fiscal, lo que a final del día beneficiara los intereses nacionales, hagamos pues el estudio de este tema y procuremos que sea útil nuestro trabajo.

CAPITULO 1

FUNDAMENTOS DE LA VISITA DOMICILIARIA

1.1. - Necesidad de Verificar el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales.

Del texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Suprema de la Nación Mexicana, se deriva la obligación a cargo de los mexicanos* de contribuir a la satisfacción del gasto público de la Federación, de los Estados (entidades federativas), del Distrito Federal y de los Municipios, en la medida proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en otras palabras, el precepto que comentamos contiene el fundamento constitucional de la relación jurídico tributaria que se establece entre el Estado y los gobernados, en virtud de la cual el primero, siempre en su carácter de sujeto activo, tiene derecho a obtener los ingresos necesarios para satisfacer el gasto público, entendido como un conjunto de erogaciones de *“carácter imperativo...dirigidas a cubrir los servicios públicos y las necesidades de la organización estatal”*;¹ estando el segundo obligado, en su carácter de sujeto pasivo, a contribuir para la satisfacción y cumplimiento de los fines estatales.

En este tenor, existe una justificación real de la existencia del gasto público y del establecimiento de contribuciones a cargo de los gobernados a fin de sufragarlo.

-
- Que de facto contribuyen mexicanos y no mexicanos a la sufragación del gasto público en México, es cierto, sin embargo, no corresponde a éste estudio dilucidar el por qué de esta situación, baste simplemente precisar que el texto constitucional está redactado en estos términos en atención a una cuestión de respeto al principio de NO-EXTRATERRITORIALIDAD DE LAS NORMAS JURIDICAS, aceptado en el contexto del Derecho Internacional.

¹ FAYA, Jacinto.- *Finanzas públicas*, 3ª. ed., Ed. Porrúa, México, 1996. p. 37.

Justificación sustentada en la existencia del propio Estado como el ente creado por un conjunto de hombres al que someten su libertad, de manera voluntaria, dotándolo de poder suprapersonal a cambio de la satisfacción de deseos comunes a todos ellos, como el bien común, la justicia, la equidad, entre otros. Esos hombres establecen las reglas conforme a las cuales el ente creado podrá ejercer las facultades de las que fue investido. En otras palabras, la existencia del Estado y sus fines justifica la existencia del gasto público y de los mecanismos para cubrir éste último, pero la satisfacción del gasto público no puede, por ningún motivo, efectuarse sino por los conductos legales establecidos para la existencia del propio Estado.

La satisfacción de las necesidades y fines públicos por medio de uno de los tantos mecanismos para cubrir el gasto público, como son las contribuciones, no puede dejarse al arbitrio del Estado; existen ciertos límites a los poderes que ejerce para estos efectos, entre los que se cuenta el principio de legalidad tributaria, establecido por el propio artículo 31, fracción IV Constitucional, y por virtud del cual existe obligación a cargo de los gobernados de contribuir al gasto público en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de tal suerte que toda contribución debe estar establecida previamente en una ley, debiendo además actualizarse el supuesto normativo establecido por la misma, es decir, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria (gobernado o contribuyente), debe colocarse en el supuesto legal de la contribución para que surja a su cargo la obligación referida.

Ahora bien, el Estado tiene la posibilidad de verificar que los particulares que se colocaron en los supuestos legales de contribución hayan cumplido con las obligaciones derivadas de ese hecho; así se desprende de lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, penúltimo párrafo Constitucional, que dispone: *“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias...y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...”*; nótese, de dicha redacción, la existencia de una facultad de carácter discrecional a favor del Estado, de ahí que el texto de la norma emplee el término “podrá”, que se refiere a la posibilidad que tiene de hacer o no dicha revisión, lo que tampoco puede realizar de manera arbitraria sino dentro del marco de la ley.

No obstante lo anterior, consideramos que el texto constitucional no se debe interpretar como mera posibilidad del Estado de actuar o no sobre la esfera de los particulares, no es sólo una facultad discrecional, sino más bien una verdadera obligación-necesidad a cargo del mismo, en el sentido de que es su deber verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones fiscales, pues de no hacerlo así los particulares bien pudieran dar cumplimiento a dichas disposiciones de manera honesta y voluntaria, como debería ocurrir; bien pudieran no hacerlo (corresponde este argumento al comportamiento natural del hombre); sin existir, hablando en términos del principio de legalidad, posibilidad de coaccionar a los particulares a fin de obtener un comportamiento tendiente a efectuar ese acto positivo:

se colocaría en grave riesgo la satisfacción del gasto público y la existencia misma del Estado, que estaría materialmente impedido para alcanzar los fines para los cuales fue creado (bien común). En este tenor, siguiendo a Sergio Francisco de la Garza, *"la prosecución del bien común constituye la razón misma de los poderes públicos, los cuales están obligados a actuarlo reconociendo y respetando sus elementos esenciales y según los postulados de las respectivas situaciones históricas"*². Cada Estado determina, según sus circunstancias históricas, sus fines y los medios necesarios para colmarlos.

De tal suerte que no es una simple facultad discrecional consagrada a favor del Estado la contenida en el artículo 16, penúltimo párrafo de la Constitución, sino que es, además de facultad, una autentica carga, traducida más correctamente en una necesidad, pues de su satisfacción depende la sobrevivencia del Estado y, por supuesto, de los individuos que le dieron vida. Necesidad, porque el contenido semántico de esa palabra atiende a *"la imposibilidad de que una cosa deje de ser"*³. El Estado dejaría de ser Estado, la Sociedad dejaría de ser sociedad, lo que es materialmente imposible, pues el hombre sería sólo hombre, como un animal irracional del estado natural, status que abandonó ya hace mucho tiempo, cuando se *alieno*⁴ de la naturaleza, por tanto, si el Estado requiere satisfacer necesidades en favor de sus miembros, mediante la aportación que hagan los mismos, resulta necesario que

² DE LA GARZA, Sergio Francisco.- *Derecho Financiero Mexicano*. 25ª ed., Ed. Porrúa, México, 2003, p. 11.

³ *Diccionario de la Lengua Española*. Ed Voluntad, S.A., Bogota, 1988, p. 271.

⁴ ALONSO OLEA, Manuel.- *Alienación, Historia de una palabra*. 2ª ed., UNAM, México, 1988, p.21.

"La alienación equivale a separación o relación discordante, al tiempo, entre el individuo y la naturaleza, y entre el individuo y la cultura o sustancia social que él mismo ha creado, que ha creado su especie, lo hecho a través de siglos de actividad humana"

verifique que todos los individuos estén contribuyendo para la consecución de los fines planteados, puesto que *“todos los hombres y todas las entidades intermedias tienen obligación de aportar su contribución específica a la prosecución del bien común”*⁶.

1. 2. - Fundamento Constitucional de la Visita Domiciliaria.

La necesidad-obligación referida debe ser satisfecha oportunamente por el Estado. Hemos dejado claras las implicaciones que su insatisfacción acarrea, siendo claro, de igual forma, que la misma debe encontrarse fundamentada, no ya sólo en consideraciones finalistas como las expuestas, sino además tener sustento en el orden normativo creado por el propio Estado, creación traducida en *“su Derecho: el orden jurídico objetivo”*⁶, al que se subordina: *“para obligarse y facultarse por su propio Derecho”*⁷.

A manera de paréntesis cabe precisar que esa posibilidad con que cuenta el Estado, de obligarse y facultarse por sí y para sí, no tendría justificación si el Derecho *no respetara* - e hiciera respetar- *“la esfera mínima de actuación individual”*⁸, que no es otra cosa más que la libre voluntad del ser humano de obtener su propia felicidad, aun cuando ésta sea más ideal que real; por tanto, el Derecho no es más que el cause para la obtención de ese ideal, y el Estado debe procurar a los individuos, en lo más posible, los medios necesarios para la realización de sus fines individuales.

⁵ Encíclica *“Pacem in Terris”*, de Juan XXIII, citada por De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 25a. ed., Porrúa, México, 2003, p. 11.

⁶ KELSEN, Hans. - *La teoría pura del derecho*. 4ª ed., Tr. Luis Legaz, Ed. Colofón, S.A., México, 1994, p. 77.

⁷ Idem.

⁸ BURGOA, Ignacio. - *Las garantías individuales*. 21ª ed., Ed. Porrúa, México, 1988, p. 27.

Son pues, Estado, Derecho y el conjunto de individuos, los elementos más importantes de la realización humana: el primero, titular de las facultades omnímodas de imperio, del poder de decisión e influencia sobre los últimos, tiene su mejor instrumento de control en el Derecho, teniendo también en él, su más inmenso valladar; los terceros, titulares de su individualidad se ven sometidos por propia voluntad a la “voluntad estatal” o lo que es lo mismo: a la “voluntad general”, encuentran en el primero la figura levítica de Hobbes, en el segundo, el escudo protector contra las arbitrariedades de aquél; finalmente del segundo, el Derecho, diríamos que es el mediador de los otros dos, ni demasiado inclinado del bando del Estado ni demasiado inclinado del bando de los individuos, mirando siempre al *bien común*, al que no concibe sin: a) *“el reconocimiento o permisión de las prerrogativas esenciales del sujeto, indispensables para el desenvolvimiento de su personalidad humana”*⁹ y, b) sin la posibilidad de autorizar la intervención del poder público en la esfera de las prerrogativas de los individuos para preservar los intereses de la comunidad. Por tanto, siguiendo al maestro Burgoa Orihuela, *“el Bien Común no consiste exclusivamente en la felicidad de los individuos como miembros de la sociedad, ni sólo en la protección y fomento de los intereses y derechos del grupo humano, sino en una equilibrada armonía entre los desiderata del hombre como gobernado y las exigencias sociales o estatales”*¹⁰.

⁹ BURGOA ... Ob. Cit., p. 46

¹⁰ BURGOA. Idem. p. 47

Sentado lo anterior, la obligación-necesidad que tiene el Estado de verificar que los individuos contribuyan para la satisfacción de las necesidades sociales tendientes a la obtención del bien común tiene sustento en el orden jurídico, en el caso que nos interesa, el de México, se encuentra su fundamento en el artículo 16, penúltimo párrafo, de la Ley Suprema de la Nación Mexicana que dispone que: “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias... y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”. Precepto que al ser correlacionado con la obligación de contribuir al gasto público en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales, a que se refiere el diverso artículo 31, fracción IV, del mismo ordenamiento, nos enseña que la realización de la norma tributaria no se reduce a *“que la obligación de pagar el tributo nace de la ley y que por tanto desde ese momento en que se ha realizado el hecho al que la ley reconduce el nacimiento de la obligación tributaria esta última existe en todos sus elementos aunque no esté condicionada la realizabilidad, dado que concurren diversos actos para hacerla cierta, líquida y exigible”*¹¹, pues si bien es cierto, nuestro sistema jurídico fiscal establece la modalidad de la autodeterminación de la contribuciones, en la que el contribuyente determina por sí mismo el monto de la contribución que debe pagar, más cierto es que esto no garantiza en nada que los contribuyentes estén cumpliendo cabalmente con sus obligaciones fiscales, por tanto, es indispensable el ejercicio de poderes públicos para verificar que exista el

¹¹ MICHELI, Gian Antonio.- *Curso de Derecho Tributario*, trad. por Julio Banacloche, Madrid, Ed. De Derecho Reunidas, 1975, p. 222.

cumplimiento de mérito.

Ahora bien, el concepto “visita domiciliaria” denota, valga la expresión simplista, ir a ver a uno en su domicilio. Sin embargo, para nuestro estudio, es importante precisar que hablamos del domicilio fiscal, por ser el que interesa al Derecho Tributario o Fiscal y, que además, es diverso al domicilio que interesa a la rama del Derecho Civil, dado que la legislación tributaria responde a propósitos y necesidades distintas a las del Derecho Común. En este sentido, para el Derecho Fiscal, *“el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal”*¹²; por tanto, una visita domiciliaria, como la que estamos estudiando, tendría dos presupuestos fundamentales, a saber: primero, se trata de una visita de carácter fiscal, para ello debe existir una obligación tributaria a cargo de una persona física o moral; segundo, debe efectuarse no en el domicilio personalísimo de la persona, valga la redundancia, sino en el lugar previamente señalado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De tal suerte que si el domicilio de una persona es uno de los atributos de su personalidad jurídica, es entonces una prerrogativa de toda persona contar con un domicilio, el que además, con base en esa prerrogativa, se vuelve inviolable, es decir,

¹² DE LA GARZA ... Ob. Cit., p. 537

sólo el titular de ese derecho puede otorgar autorización para que otro pueda ingresar a su domicilio, de otro modo se estaría infringiendo el orden jurídico que como hemos visto, es un mediador de las relaciones sociales entre los individuos y entre estos y el Estado; pero dicha regla general admite su excepción, la que en todo caso reza que el orden jurídico es el único, además del individuo, que puede autorizar a la Autoridad estatal para invadir la esfera jurídica de los particulares, de ahí que el propio artículo 16 Constitucional citado exija que las visitas domiciliarias se sujeten a las leyes respectivas y a las formalidades exigidas para los cateos.

En efecto, *“la sola intrusión de la autoridad en el domicilio del particular es ya acto de molestia que éste último está obligado a soportar”*¹³, por lo que se debe atender a los párrafos primero y penúltimo del artículo 16 constitucional que expresan que *nadie puede ser molestado en su persona, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento y que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias...y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos*; de tal suerte que los requisitos mínimos que debe cumplir el Estado para la practica de una visita domiciliaria son, primeramente:

¹³ CARTAS, Rodolfo y Graciela Ayala. - Las visitas domiciliarias de carácter fiscal. Colección de ensayos jurídicos. 3ª ed., Ed. Themis, México, 2001, p. 5.

- Que se trate de un mandamiento (una orden) que conste por escrito.
- Que sea emitido por autoridad competente.
- Que se funde y motive el mandamiento.

Aunado a estos requisitos, la constitución exige otros más para la práctica de una vista domiciliaria, por eso la referencia que hace a los requisitos exigidos para los cateos, por tanto, los requisitos constitucionales para poder efectuarla serían los siguientes:

1. - Debe emitirse un escrito en el que conste el mandamiento para practicar la visita domiciliaria.
2. - Dicho mandamiento debe ser emitido por una autoridad competente.
3. - Debe fundarse y motivarse el mandamiento de visita domiciliaria.
4. - Se debe expresar en el escrito el lugar en que ha de practicarse la visita.
5. - La persona o personas a quien se le practicará la visita.
6. - El objeto preciso de la visita.
7. - Al finalizar la visita debe levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el visitado del lugar o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la visita.

Respecto a los requisitos exigidos por la constitución para la practica de las visitas domiciliarias, el constitucionalista mexicano Ignacio Burgoa ha sostenido que

"las visitas domiciliarias a que alude... el artículo 16 constitucional y que equivalen a las inspecciones que puede practicar toda autoridad administrativa para constatar en cada caso concreto la observancia de... los ordenamientos de carácter fiscal, no sólo no deben ser precedidas por orden judicial alguna, **sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito**"¹⁴ (el énfasis es nuestro); opinión que desde luego no compartimos, pues como hemos visto se trata de verdaderos actos de molestia, ya que son afectaciones o perturbaciones a los diversos bienes jurídicos del gobernado (persona, domicilio, papeles, documentos), que en términos del precepto aludido sólo puede darse si existe un mandamiento de autoridad competente que conste por escrito, de lo contrario dichos actos de molestia (cuando no cumplen con esta formalidad) resultan inconstitucionales e invariablemente causan perjuicios graves a los gobernados, alejándose del contenido tutelar de que dotó el constituyente a dicho precepto.

En lo que sí estamos de acuerdo con el reconocido maestro es en distinguir entre visita domiciliaria y cateos, en este sentido recogemos la distinción que hace en su obra *Las Garantías Individuales*, del tenor siguiente:

"1. - El cateo y la visita domiciliaria tienen objetivos diferentes. Aquel tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto... La visita domiciliaria es una diligencia que persigue

¹⁴BURGOA, Ob. cit., p. 622.

únicamente el *cercioramiento* de que se han... acatado las disposiciones fiscales.

2. - La orden de cateo *sólo la puede expedir un juez o tribunal*, en tanto que la autoridad administrativa puede decretar la visita domiciliaria.

3. - En el ámbito fiscal, la visita domiciliaria únicamente tiende a que el visitado (persona física o moral) exhiba, es decir, muestre al visitador "libros y papeles" que sean indispensables para demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

4. - La orden de visita que siempre debe ser escrita y estar dirigida al visitado, no puede decretar le exhibición de documentos de cualquier índole *que no se relacionen indispensablemente con el objeto constitucional de dicha diligencia, sin que tampoco pueda determinar la clausura de archivos, muebles, escritorios, etc., que se ubiquen en el lugar visitado.*

5. - La referida orden no debe contener ningún despacho de secuestro o embargo ni de "congelación" o aseguramiento de cuentas, inversiones o depósitos bancarios o de otra naturaleza.

6. - El visitador debe contraerse a inspeccionar los papeles y libros que revise en el lugar de que se trate, sin poder sustraerlos de éste, levantando un acta circunstanciada de la diligencia respectiva en la que tiene derecho a intervenir el visitado."¹⁵

¹⁵ BURGOA, Ob. Cit., ps. 525 y 526

En resumen, la visita domiciliaria de carácter fiscal es un acto de molestia permitido por la Constitución General de la República para verificar que los gobernados estén actuando positivamente respecto a su obligación, también constitucional, de contribuir para la sufragación del gasto público. Ese acto de molestia debe ajustarse a los lineamientos establecidos por la propia Constitución; de no ser así, sería perjudicial de las prerrogativas fundamentales de los gobernados, por lo que resultaría contrario al orden constitucional que le da vigencia y lo autoriza.

1.3. - Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Párrafos arriba comentamos que las visitas domiciliarias, como actos emanados de la autoridad estatal, están sujetas al orden jurídico; hemos hablado en este sentido de su principal sustento jurídico, su fundamento constitucional (artículo 16 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). No obstante lo anterior y siguiendo la exposición que Kelsen nos brinda en su *Teoría Pura del Derecho*, “*el orden jurídico no es un sistema de normas de Derecho coordinadas, situadas unas a lado de otras, por así decirlo, sino una serie escalonada de diversas normas*”¹⁶, que pueden representarse, según la concepción Kelseniana, en un esquema donde la supremacía la tiene la constitución, norma suprema y fuente de todo el orden normativo, siguiéndole las normas legales creadas mediante el procedimiento legislativo, después, la individualización y concreción de las normas generales y, finalmente, la última fase

¹⁶ KELSEN, Ob. Cit., p. 53

del orden jurídico que es la realización del acto coactivo de la sanción, de tal suerte que, nos dice Kelsen, *“el orden jurídico consiste en una cadena de actos de creación”*¹⁷, de donde concluimos que la norma fundamental crea normas generales, éstas a su vez, mediante su aplicación, crean situaciones concretas de individualización y finalmente éstas últimas dan vida a actos de coacción o de sanción. En este sentido, la relación que se da entre los “escalones”, por llamarlos de algún modo, del orden jurídico es de supra a subordinación y de subordina a supraordenación de los superiores a los inferiores y de éstos a aquéllos, respectivamente.

De lo anterior se colige que si el artículo 16 de la Constitución Mexicana es el fundamento supremo de la visita domiciliaria, debe existir una norma inferior, de carácter general, subordinada al contenido de dicho precepto de la Ley Suprema, que determine los órganos, procedimientos y las normas individuales relativas a las visitas domiciliarias de carácter fiscal.

Dicho fundamento, en las normas generales, se localiza en el texto del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento de carácter general que contiene los principios y reglas generales aplicables a la materia fiscal, sin perjuicio de que existan diversos ordenamientos legislativos para cada caso concreto de imposición fiscal (Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc.). El precepto referido hace mención de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, entendiendo

¹⁷ KELSEN, Ob. Cit., p. 53

por este concepto el abanico de posibilidades con que cuenta la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y que se traduce en formas de verificación que comparten ciertas características de la visita domiciliaria, sin ir más allá de lo permitido para ella, amén de que al igual que ésta se traducen en auténticos actos de molestia para el particular. En esta tesitura, esas facultades de comprobación persiguen, a decir de Roberto Álvarez, citado por el maestro Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal, *“la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento”*.¹⁸

A continuación reproducimos el contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en que tienen su fundamento las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que nos hemos referido:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales... estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la

¹⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. - *Derecho fiscal*. 2ª ed., Ed. Harla, México, 1986, p. 213.

documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate

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

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

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

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o

posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente...”

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

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

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela, o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales...”

Un último comentario merece este párrafo en el sentido de que del artículo 42 arriba aludido se desprende a favor de las autoridades fiscales la facultad de practicar visitas domiciliarias en dos supuestos distintos: el de la fracción III, que se refiere a la verificación de la contabilidad y mercancías de los contribuyentes, objetos íntimamente relacionados con la obligación material de contribuir al gasto público; el de la fracción V, que se refiere a la facultad de las autoridades de *verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes*, que son obligaciones fiscales de carácter formal. Para efectos de nuestro estudio sólo interesa el supuesto de la fracción III, por lo que desde este momento cuando se haga referencia a la visita domiciliaria, como facultad de las autoridades fiscales, nos

estaremos refiriendo exclusivamente al supuesto de la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

1.4. Autoridad Competente para Practicar un Procedimiento Fiscal de Visita Domiciliaria.

El presente párrafo merece una exposición sistemática que parte de los conceptos de “poder” y “soberanía”, íntimamente relacionados con el concepto de “Estado”. Sobre estos temas se ha escrito lo suficiente, no es nuestro propósito incurrir en el debate sobre el mismo, más bien buscamos dotar de sustento teórico nuestra exposición a fin de evitar exponer cuestiones demasiado endebles o relativas.

En este sentido, y siguiendo la explicación magistral que al respecto vierte Norberto Bobbio en su obra *Estado, Gobierno y Sociedad*, los conceptos de poder y soberanía, en relación con el de Estado, se entienden mediante la explicación de éste último *“como forma de poder diferente de cualquier otra, se forma mediante la elaboración, debida a los juristas medievales, del concepto de soberanía o summa potestas... mientras la sociedad antigua – expone el distinguido maestro Italiano – no conoce más que una sociedad perfecta, el Estado abarca a todas las otras sociedades menores, la sociedad medieval conoce dos, el Estado y la Iglesia”*,¹⁹ ambas sociedades

¹⁹ BOBBIO, Norberto. - *Estado, Gobierno y Sociedad*, trad. José F. Fernández Santillán, Breviarios 487, Fondo de Cultura Económica, México, 1991, p. 107.

menores cuentan con sus respectivas potestades*: a la iglesia se le atribuye la potestad espiritual y en contraposición *“a sus pretensiones, los defensores y los detentadores de la potestad temporal tienden a atribuirle al Estado el derecho y el poder exclusivo de ejercer sobre un determinado territorio y en referencia a los habitantes del territorio la fuerza física”*²⁰, de tal suerte que el ejercicio de la fuerza física es el ejercicio del poder, dicha fuerza es desplegada para obtener los efectos deseados. Por tanto, el concepto de soberanía, siguiendo a Bobbio, se explica de la manera siguiente: *“quien tiene el derecho exclusivo de usar la fuerza sobre un determinado territorio es el soberano... como la fuerza es el medio más resolutivo para ejercer el dominio del hombre sobre el hombre, - siguiendo la concepción hobbesiana del Estado – quien detenta el uso de este medio excluyendo a todos los demás dentro de ciertos confines es quien dentro de esos confines tiene la soberanía, entendida como “summa potestas”, como poder supremo; “summa” en el sentido de que no reconoce superior alguno, suprema en el sentido de que no tiene ningún poder por encima de sí misma”*.²¹ Por lo tanto, podemos concluir que la soberanía representa la existencia de un solo poder, el cual no admite la existencia de un poder igual o superior al suyo, negando, terminantemente, validez a cualquier tentativa formulada en ese sentido, es pues un concepto singular que no admite pluralidad.

* En términos del Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española este concepto corresponde al de *poder o dominio*, que a su vez significan *facultad de hacer algo y superioridad legítima sobre las personas* respectivamente.

²⁰ BOBBIO, Ob. Cit. p. 107.

²¹ Idem. p. 108.

Partiendo de esta concepción debemos explicar otro de los conceptos de suma importancia para nuestro estudio como lo es el de *la legitimidad del Estado*. En este tenor, este último concepto debe exponerse partiendo de una realidad inmanente a la sociedad, el Estado “es un producto de la sociedad cuando llega a un grado de desarrollo determinado; es la confesión de que esa sociedad se pone en una irremediable contradicción consigo misma, y está dividida por antagonismos irreconocibles, que es impotente para conjurar, pero a fin de que las clases antagónicas, de opuestos intereses... no se consuman a sí mismas y a la sociedad en luchas estériles, hácese necesario un poder que domine ostensiblemente a la sociedad y se encargue de dirimir el conflicto o mantenerlo dentro de los límites del “orden””²² surgiendo así la justificación real de la existencia del Estado, es decir, su legitimidad.

Esta legitimación es reconocida por nuestra Carta Magna de 1917, así se desprende del texto de los artículos 39, en relación con el 49, de la Constitución Política Mexicana, el artículo 49 ensalza el concepto de Poder Supremo de la Federación y lo deposita en tres rubros distintos, a saber: *Legislativo, Ejecutivo y Judicial*. Por su parte, el diverso artículo 39 de la misma Ley Suprema, nos dice que *la soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo, nos enseña que todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste*. En otra palabras, el Estado como *poder público* dimana del pueblo, de la sociedad - soberano original – y le dota de la “*summa potestas*” a que se refiere Bobbio, pero además, a efecto de evitar

²² F. Engels. Citado por Anibal Pinto Santa Cruz en *El Estado como ente económico*. Ensayos de Política Fiscal. FCE. México 1985.

que esta potestad sea absolutamente detentada por un sujeto que puede ser un tirano, determina que el ejercicio de la misma se divida en tres funciones diferentes a saber: la creación de las normas y las leyes (*función legislativa*), la aplicación o ejecución de esas normas y/o leyes (*función ejecutiva o administrativa*) y la resolución de las diferencias surgidas con motivo de la ejecución de las normas y/o leyes (*función judicial*). Estas funciones del Estado se aplican por igual a todo el manto de circunstancias y particularidades en que se ve envuelta la sociedad, se crean así normas penales, civiles, laborales, fiscales, económicas, etcétera; creándose también los órganos facultados para ejecutarlas y aquellos otros encargados de dirimir las controversias que surgen con motivo de su ejecución.

Como hemos visto, nuestra Constitución reconoce la existencia de tres funciones del Estado: Legislativa, Ejecutiva y Judicial; asimismo reconoce la existencia de tres niveles de gobierno: Federal, Local o Estatal, y Municipal. A primera instancia se pudiera pensar que no existe la soberanía referida, pues tantas subdivisiones parecen demostrar la fragmentación del poder. Esta concepción es errónea, porque existen criterios bien delimitados en la propia Constitución que determinan cuándo cada una de estas esferas de gobierno tienen o pueden tener injerencia en el ejercicio del poder, a esto último se le conoce como competencia, que en términos del Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, corresponde a "*una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos*". Surge entonces

una dualidad de conceptos íntimamente relacionados que se prestan a confusión: potestad y competencia.

Estos conceptos llevados al campo de la materia que nos ocupa: la fiscal, tienen una connotación similar en la doctrina fiscal mexicana, así, por ejemplo, Adolfo Arrijoa Vizcaino en su obra *Derecho Fiscal*, sostiene que *“El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Más como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcances diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas”*²³ por su parte el maestro Rodríguez Lobato, dice de la potestad tributaria del Estado que *“es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos..., es exclusivo del Estado y éste lo ejerce –continúa el maestro–, en primer lugar a través del Poder Legislativo... expide las leyes que establecen los tributos; en segundo lugar a través del Ejecutivo... al aplicar la ley tributaria; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando este dirime las controversias entre la Administración y el Gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes...”*²⁴ Sin embargo, estas distintas consideraciones doctrinales, nos parecen demasiado amplias si partimos de la existencia de tres niveles de gobierno: Federal, Estatal y Municipal, pues como acertadamente sostiene Sergio Francisco de la Garza, *“el Gobierno Federal es titular del poder tributario para gravar las rentas de las sociedades mercantiles y de las personas físicas, y a su vez es titular*

²³ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. - *Derecho Fiscal*. 12ª ed., Ed. Themis, México, 1997, p. 137.

²⁴ RODRÍGUEZ LOBATO. Ob. Cit. ps. 6 y 8.

*de la competencia tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad (como es el Municipio) y el titular del poder tributario sobre el mismo otra entidad, esto es, el Estado donde se localiza el municipio*²⁵, pues recordemos que en términos del artículo 115 de la Constitución General de la República, los municipios pueden recaudar y administrar libremente sus tributos, pero no están autorizados para establecer supuestos normativos tendientes a su obtención, de ahí que sea necesaria la distinción entre potestad y competencia tributaria.

Hecho lo anterior, y a efecto de determinar quién es la autoridad competente para poder practicar un procedimiento fiscal de visita domiciliaria, motivo central de nuestro estudio, preferimos acogernos en este sentido a lo expuesto por Gian Antonio Micheli, quien sostiene que *“para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir por ello tal acción legislativa y administrativa dirigidas a la creación y a la realización de los límites de la propiedad privada, se habla frecuentemente de poder tributario o poder de imposición para indicar tanto el poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias, como para indicar el poder de la administración pública llamada a aplicar dichas normas... este poder - nos dice el maestro Italiano – que es expresión de la soberanía se define como potestad normativa tributaria para subrayarlo y distinguirlo en contenido del poder que el estado administrador tiene para aplicar las normas y que se define*

²⁵ DE LA GARZA. Ob. Cit., p. 210.

*como poder administrador*²⁶ en el cual, siguiendo a éste autor, “*el ente impositor interviene concretamente a través de sus órganos creados para ello, bien para determinar previamente sí y cuánto el sujeto pasivo debe pagar a título de tributo, bien para comprobar las declaraciones y los pagos efectuados por dicho sujeto en cumplimiento de la norma tributaria*”²⁷.

Por tanto, a la pregunta de ¿quién es la autoridad competente para practicar un procedimiento fiscal de visita domiciliaria?, debemos responder que corresponde al Poder Ejecutivo, en ejercicio de la administración pública, efectuar dichos procedimientos, más particularmente a aquél ente dependiente del Poder Ejecutivo al que la Ley reconoce esta facultad, para ello nos remitimos al texto del artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que textualmente señala:

Art. 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

.....

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

²⁶ MICHELI. Ob. Cit., ps. 142 y 143.

²⁷ Idem. p. 167

Esta facultad exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cobrar contribuciones y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a nivel federal, existe a favor de los correspondientes órganos a nivel local (entidades federativas) y municipal; en el nivel Federal dicha Secretaría de Estado delega esa facultad a un organismo desconcentrado de la misma, conocido con el nombre de Servicio de Administración Tributaria, que tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley del Servicio de Administración Tributaria, funciona a través de tres grandes áreas a saber: Auditoría, Recaudación y Jurídica de Ingresos; a la primera corresponde el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal a que se refiere el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 16, penúltimo párrafo constitucional, siendo ésta, para efectos de nuestro estudio, la autoridad competente para practicar un procedimiento fiscal de visita domiciliaria; a las otras dos áreas corresponde, respectivamente: la determinación y cobro de las contribuciones, y dar resolución a las controversias que se suscitan entre el gobernado y la propia administración respecto de esa determinación y cobro de contribuciones o por vicios del procedimiento de auditoría fiscal.

1.5. Naturaleza Jurídica de los Actos de Autoridad Fiscal.

Siendo la Administración Pública la detentadora y encargada de la facultad impositiva de determinación y cobro de las contribuciones y de la vigilancia del

cumplimiento de las disposiciones fiscales, no cabe duda de que los actos que realiza a fin de dar primacía a su actividad preponderante como lo es la recaudación de contribuciones para la satisfacción del gasto público, son de naturaleza jurídica administrativa, es decir, se ubican en el universo jurídico de la Ciencia del Derecho Administrativo, *“que tiene por objeto el estudio de las reglas jurídicas que conciernen a la acción administrativa del estado; el estudio de la regulación normativa de los entes del poder ejecutivo y sus relaciones”*²⁸, sin embargo, también pudieran ubicarse dentro del campo de la Ciencia del Derecho Fiscal, pues esa facultad impositiva se refiere a la materia fiscal, que corresponde a todo lo relativo a las contribuciones, o como lo sostiene nuestro más alto Tribunal en la Jurisprudencia siguiente:

Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte HO
Tesis: 1169
Página: 923

MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR. Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos.

Quinta Época:

Amparo en revisión 1601/33. Limantour José Ives. 29 de mayo de 1934. Cinco votos.

Amparo en revisión 3549/37. Pineda vda. de Arenas Alberta. 22 de septiembre de 1937. Cinco votos.

Amparo en revisión 4941/37. Rivera Pascual y coags. 11 de octubre de 1937. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 8138/37. Cía. Minera Kildún y Anexas. 16 de febrero de 1938. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 9193/38. Madrazo José Antonio. 18 de agosto de 1939. Unanimidad de cuatro votos.

²⁸ MARTÍNEZ MORALES, Rafael.-. *Derecho Administrativo, 1º y 2º cursos*. 4ª ed., Ed. Oxford, México, P. 4.

Esta dualidad de supuestos respecto a la naturaleza jurídica de los actos de autoridad fiscal, que invariablemente son actos administrativos, se diluye si tomamos en cuenta que en tratándose de la materia fiscal, como dice Rodríguez Lobato, citando a de la Garza *“nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación”*.²⁹ Complementando esta concepción, Sainz de Bujanda, refiriéndose al pensamiento de Albert Hensel plasmado en su obra Derecho Tributario, nos dice que *“el derecho impositivo es un Derecho de exacción disciplinado con arreglo a los principios del Estado de Derecho. El medio técnico-jurídico para la consecución de tal vínculo legal de imposición consiste en la determinación del hecho imponible. El hecho imponible contiene normativamente los presupuestos abstractos e hipotéticos de cuya concreta realización derivan determinadas consecuencias jurídicas. La teoría del hecho imponible y de sus consecuencias jurídicas se designa con el nombre de Derecho tributario material [...] la determinación del hecho imponible no basta al Estado para la ejecución de las pretensiones que derivan de la realización del propio hecho. Esta ejecución de la pretensión en sentido lato es tarea de la Administración tributaria del Estado”*³⁰. Finalmente podemos decir, en un sentido formal, que los actos de autoridad fiscal son actos administrativos porque son manifestaciones unilaterales de los órganos de autoridad fiscal, sin embargo su contenido material corresponde al Derecho Fiscal, de ahí que se trate de actos formales de naturaleza administrativa con contenido material de naturaleza fiscal.

²⁹ RODRIGUEZ LOBATO. Ob. cit. p. 197.

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. - *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I. Vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

1.6. Procedimientos Fiscales

1.6.1. Conceptos Generales y Naturaleza Jurídica.

Ahora bien, es importante para nuestro estudio distinguir entre proceso y procedimiento, incluyendo desde luego los administrativos, para poder identificar plenamente las semejanzas y diferencias entre estas figuras jurídicas que tan comúnmente se confunden. En este sentido, y sin entrar en detalles que nos alejen del tema principal que nos ocupa, se sostiene que la diferencia substancial entre proceso y procedimiento puede expresarse según el siguiente enunciado:

***Todo proceso es un procedimiento, pero
no todo procedimiento es un proceso.***

En efecto, el proceso tiene por objeto dirimir una controversia, es decir, un conflicto de intereses entre dos sujetos de derecho, y sólo puede ejercerse por, y ante, aquellos entes del Estado a los que el orden jurídico les encarga la función jurisdiccional, concebida como *“una potestad-deber atribuida e impuesta a un órgano gubernamental para dirimir litigios de trascendencia jurídica, aplicando normas sustantivas e instrumentales por un oficio objetivamente competente y un agente imparcial”*³¹, se trata de un *“conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un*

³¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM, Ed. Porrúa, México, s.f., p. 1885.

conflicto, la restauración de un derecho, o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia".³² Se habla de la existencia de un ente imparcial que resuelve la controversia, de tal suerte, su representación tradicional es la siguiente:



En cambio el procedimiento, y particularmente el administrativo, "es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo"³³. Al ser un mecanismo de creación del acto administrativo, ocurre cuando la autoridad administrativa, en ejercicio de su legítima y legal *unilateralidad*, ejerce las potestades y funciones contenidas y designadas para ella por la ley. De esta manera, el procedimiento administrativo, se ilustra tradicionalmente de forma lineal, así:



En conclusión, el proceso administrativo se desarrolla, ante los órganos estatales encargados de la función jurisdiccional, tales como:

³² ACOSTA ROMERO, Miguel. - *Teoría general del derecho administrativo*. 2ª ed., Ed. Textos Universitarios, México 1975.

³³ FRAGA, Gabino. - *Derecho administrativo*, rev. y act. por Manuel Fraga, 33ª ed., Ed. Porrúa, México, 1994.

- a) El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- b) La Junta Federal de Conciliación y Arbitraje
- c) Los Tribunales Agrarios
- d) Los Tribunales Contencioso Administrativos locales.

Por otra parte, el procedimiento administrativo se desarrolla por y ante, la autoridad administrativa, según se trate de un procedimiento iniciado e impulsado por la propia autoridad, o bien, por excitación del particular.

No obstante lo anterior, le son análogas a ambas figuras las etapas o fases en que se desarrollan, es decir, tanto el proceso como el procedimiento, incluyendo el administrativo y por supuesto el fiscal, recorren un camino previamente direccionado, compuesto de una etapa de *preinstrucción*, *una de instrucción*, *una de resolución* y, *finalmente, una de ejecución de la resolución*. Así lo reconocen los Tribunales Colegiados de Circuito, en la tesis aislada de jurisprudencia que a continuación se lista:

Novena Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: X, Noviembre de 1999
Tesis: VIII.1o.43 A
Página: 1010

PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL. SUS ETAPAS O FASES SON ANÁLOGAS A LAS DE UN JUICIO. Los juicios, como los procedimientos seguidos en forma de juicio, están integrados por las siguientes fases: a) Previa al juicio; b) Instrucción del juicio; c) Sentencia; y d) Ejecución. Del estudio de los procedimientos en materia

fiscal se concluye que análogamente se aprecian en éstos, de manera sustancial, iguales etapas o fases a las indicadas, siendo éstas: a) Fiscalización, cuyo objeto es verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas, implicando usualmente actos de molestia; b) Determinación de créditos fiscales, consistente en un típico procedimiento seguido en forma de juicio, que concluye con un acto de privación (liquidación de un crédito fiscal), toda vez que en ese momento procesal es cuando se constituyen los derechos y obligaciones que son vinculatorios entre las partes y puede suscitarse alguna controversia entre ellas -fisco, contribuyente y terceros vinculados- y atendiendo a la finalidad de afectación y alcance, es que se aplican, por analogía, en esta etapa las formalidades previstas en el artículo 14, párrafo segundo constitucional; y por último, c) Ejecución, la cual está constituida por una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme (generada en la etapa de determinación), que constituye la prueba legal de la existencia y validez del crédito, de su liquidez e inmediata reclamación, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 568/99. Rogelio Martínez Cárdenas. 24 de septiembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: René Silva de los Santos. Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha.

Por lo que corresponde a la determinación de la naturaleza jurídica de los procedimientos fiscales, le son aplicables al particular las consideraciones vertidas en el párrafo 1.5. anterior, por tratarse de un conjunto de actos, singularmente administrativos, que persiguen la creación del acto administrativo fiscal, es decir, se trata de un procedimiento formalmente administrativo, por su desarrollo, y materialmente fiscal, por las consecuencias jurídicas que se derivan de él, consecuencias obviamente de naturaleza fiscal.

1.6.2. Principios que rigen a los procedimientos fiscales.

A finales del párrafo anterior señalamos que existen algunos puntos de concurrencia y semejanza entre proceso y procedimiento, apuntamos que las etapas o fases en que se desenvuelven son análogas y muy semejantes; en este otro debemos precisar que dichas fases son gobernadas, tanto en el procedimiento como en el proceso, por algunos principios generales del derecho ineludibles para el respeto de los derechos fundamentales de los particulares y tendientes a la satisfacción de los elementos teleológicos ya referidos (supra 1.1). La exposición de lo que debe entenderse por, y de lo que son, los principios generales del derecho merecería una investigación aparte, baste aquí señalar, de acuerdo con el Diccionario de Derecho del Instituto de Investigaciones Jurídicas de nuestra Alma Mater, que son *“criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación”*. En tratándose de proceso y procedimientos administrativos, estos principios se traducen en criterios de razón orientadores de la actividad y conducta de la autoridad y del particular, respectivamente, durante el desarrollo de los mismos, tendientes a la procuración de su mejor desenvolvimiento y siempre en busca del respeto a las prerrogativas fundamentales del particular y la satisfacción de la función pública.

En este orden de ideas, los principios rectores del procedimiento administrativo fiscal generalmente aceptados por la doctrina serían los siguientes:

- a) **Principio de Legalidad.** – Este principio tiene su origen en el artículo 16 constitucional; de acuerdo con la doctrina, se traduce en la obligación para la autoridad de fundar y motivar todo acto que de ella dimane, en otras palabras la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le permite, en este sentido, todo acto de autoridad debe satisfacer los requisitos de fundamentación y motivación, conceptos que siguiendo a los Tribunales Colegiados de Circuito, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Marzo de 1996

Tesis: VI.2o. J/43

Página: 769

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. de C.V. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Revisión fiscal 103/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. 18 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Alejandro Esponda Rincón.

Amparo en revisión 333/88. Adilia Romero. 26 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario:

Enrique Crispín Campos Ramírez.

Amparo en revisión 597/95. Emilio Maurer Bretón. 15 de noviembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Clementina Ramírez Moguel Goyzueta. Secretario: Gonzalo Carrera Molina.

Amparo directo 7/96. Pedro Vicente López Miro. 21 de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Del principio de legalidad se derivan garantías individuales a favor del gobernado que deben no menos que ser respetadas, tales son las de certeza y seguridad jurídicas. Se traducen en *“la certidumbre [para el particular y para la sociedad] de que se puede contar con reglas de derecho, con igual aplicación y, en determinados supuestos creados por el derecho, con los derechos adquiridos y su protección por los tribunales”*³⁴. Para nosotros, los principios de certeza y seguridad jurídicas consisten en valores fundamentales que dotan al gobernado del pleno convencimiento de que sus derechos fundamentales son, y deben ser, respetados por, y ante, cualquier actuación de la autoridad, recordemos que esta sólo puede hacer aquello que la ley le permite hacer; certeza y seguridad jurídicas se convierten entonces *“en el contenido del principio de legalidad, permitiendo consolidar el afianzamiento de la necesidad de atribuir certeza y justicia al contenido de la propia ley”*.³⁵ Del principio de legalidad se derivan garantías individuales de suma importancia, como la seguridad jurídica que a su vez constituye un principio en sí misma llamado: *principio de seguridad jurídica*,

³⁴ ASOREY, Rubén O., citando a Karl Larenz, en *El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario*, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre “Principios Tributarios Constitucionales” celebrado en la Universidad de Salamanca, España, en el mes de septiembre de 1989, Co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), México, 1992, p. 315

³⁵ Idem. p. 325.

que, siguiendo a Ruben O. Asorey, cuando “*se encarna como contenido substancial del principio de legalidad se obtiene la certidumbre en las relaciones humanas, se supera la mera legitimidad formal en la necesidad de que la voluntad del Estado sea producto de una normatividad debidamente formulada y no de la arbitraria voluntad de las personas*”.³⁶ De ahí que la Constitución, como norma fundamental, contenedora del orden jurídico supremo, prevé, en su artículo 16, “*que todos los actos dictados por las autoridades del país se emitan dentro de los catálogos de atribuciones o facultades que ella o las leyes les asignan, por lo que si actúan fuera de este marco estarán realizando actos viciados de incompetencia y violatorio del citado precepto*”.³⁷

b) **Principio de oficialidad.** – Recomienda que es la propia autoridad administrativa la que debe provocar o iniciar la mayoría de las actuaciones administrativas para no diluir o entorpecer la marcha de la administración pública. Cabe precisar que en ocasiones el inicio del procedimiento administrativo es provocado por el particular, lo que de ninguna forma atenta contra el principio de oficialidad, porque todos los actos que dan impulso al procedimiento son generados y desahogados por la autoridad hasta llegar a la resolución, en la etapa conclusiva del procedimiento administrativo.

c) **Principio de informalismo o sencillez a favor del administrado.** - Supone, según Jesús González Pérez, “*la interdicción de toda abstención de resolver la*

³⁶ ASOREY. Ob. Cit., p. 327.

³⁷ CARTAS. Ob. Cit., p. 82.

cuestión planteada por defectos formales en que hubieren podido incurrir los interesados, sin haber dado oportunidad a la parte de subsanarlos en un plazo prudencial suficiente en atención a la naturaleza del defecto”; por su parte Narciso Sánchez Gómez sostiene que dicho principio “significa que el procedimiento administrativo debe estar exento de fórmulas sacramentales, trámites difíciles o complicados que provoquen anacronismo, negligencia o torpeza en su desarrollo”. Es decir, el procedimiento administrativo debe encontrarse exento de cualquier trámite o requisito de formalidad que lo entorpezca u obstaculice.

- d) **Principio de publicidad.** – Señala que a todos los procedimientos administrativos se les debe dar la suficiente difusión a favor de sus destinatarios con el objeto de que conozcan oportunamente su evolución y resultados, pues sólo así pueden surtir efectos jurídicos los actos administrativos.

- e) **Principio sobre el decoro y el buen orden.** - Recomienda que en el procedimiento administrativo deben reprimirse los excesos manifiestos del lenguaje, las faltas de consideración y respeto a los órganos de la administración pública.

- f) **Principio de audiencia.** - Según Narciso Sánchez Gómez, *todo administrado debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que de cualquier modo lo involucre, afectando sus derechos*

subjetivos o intereses legítimos, para que pueda ser escuchado en defensa propia mediante la presentación de sus razones, argumentos o alegaciones que tenga a su favor para desvirtuar un acto administrativo o procedimiento que lesione sus derechos.

En materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado, en la tesis de jurisprudencia número 46, sustentada por el pleno de Corte, y visible en las páginas 5 y 6 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de Julio de 1996, Novena Época, Tomo IV, la distinción entre actos de molestia y actos privativos; limitando el respeto a la garantía de audiencia para los actos de autoridad de naturaleza *privativa*, precisando que en los de molestia no es necesaria la audiencia previa al particular, por no constituir actos que en sí mismos priven de derechos al gobernado, sino de simple molestia, en cuyo caso, rigen los requisitos del artículo 16 constitucional, la Corte textualmente sostiene:

ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que 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 tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, 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. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o

supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.

Amparo en revisión 1038/94. Construcciones Pesadas Toro, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1074/94. Transportes de Carga Rahe, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 1150/94. Sergio Quintanilla Cobián. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1961/94. José Luis Reyes Carbajal. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 576/95. Tomás Iruegas Buentello y otra. 30 de octubre de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Angeles Espino.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 40/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.

Nos parece acertado el criterio de la Corte, sin embargo, consideramos que por excepción debe considerarse que aun tratándose de actos de molestia la autoridad debe respetar la audiencia previa del gobernado, cuando así lo ha determinado una norma jurídica como requisito de validez del propio acto de molestia; ello en virtud de que como la propia Corte lo apunta, se trata en todo caso de actos, tanto los de molestia como los privativos, que invaden la esfera jurídica del particular; recordemos al efecto que las garantías individuales no constituyen derechos sustantivos consagradas a favor del particular, sino el instrumento mismo para salvaguardarlos, para tutelar y proteger su esfera jurídica, el universo de sus derechos, así lo ha sustentado el propio Poder Judicial de la Federación en la tesis de jurisprudencia siguiente:

Novena Época

Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IV, Octubre de 1996

Tesis: I.6o.C.28 K

Página: 547

GARANTIAS INDIVIDUALES. NO SON DERECHOS SUSTANTIVOS, SINO QUE CONSTITUYEN EL INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL PARA SALVAGUARDAR ESTOS. Las garantías individuales que se encuentran consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales, como lo son la del debido proceso y la de fundamentación y motivación en todo acto de autoridad, como su nombre lo indica, garantizan la aplicación de la ley en cuanto a los procedimientos seguidos ante tribunales, con el objeto de proteger la integridad física, la libertad y los bienes, siendo éstos, los derechos fundamentales del gobernado, entre otros; es decir, las garantías individuales, no son derechos sustantivos, sino que constituyen el instrumento constitucional establecido por la propia Norma Fundamental del país, para salvaguardar tales derechos.
SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Improcedencia 1986/96. Irasema Guzmán Mendoza. 26 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique R. García Vasco. Secretario: Ramón Arturo Escobedo Ramírez.

Improcedencia 1960/96. Materiales Deschamps, S.A. de C.V. y otros. 26 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique R. García Vasco. Secretario: Ramón Arturo Escobedo Ramírez.

Por lo tanto, los actos de molestia si bien es cierto no son actos que causen un perjuicio directo e inmediato al particular, es decir, no entrañan en sí mismos, privación de los derechos del gobernado, sin embargo pueden llegar a concluir con dicha privación o alteración a la esfera jurídica de los particulares, y es a esa indeterminación a la que se refiere el criterio jurisprudencial antes apuntado cuando textualmente señala que “debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional”, lo que se corrobora en la jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de Nuestro Máximo Tribunal, que a la letra señala:

Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo VI, Parte SCJN
Tesis: 96
Página: 63

AUDIENCIA, RESPETO A LA GARANTIA DE. DEBEN DARSE A CONOCER AL PARTICULAR LOS HECHOS Y MOTIVOS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO QUE SE INICIE EN SU CONTRA.

La garantía de audiencia consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular de intervenir para poder defenderse, y esa intervención se puede concretar en dos aspectos esenciales, a saber: la posibilidad de rendir pruebas que acrediten los hechos en que se finque la defensa; y la de producir alegatos para apoyar esa defensa con las

argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes. Esto presupone, obviamente, la necesidad de que los hechos y datos en los que la autoridad se basa para iniciar un procedimiento que puede culminar con privación de derechos, sean del conocimiento del particular, lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél se entere de cuáles son esos hechos y así esté en aptitud de defenderse. De lo contrario la audiencia resultaría prácticamente inútil, puesto que el presunto afectado no estaría en condiciones de saber qué pruebas aportar o qué alegatos formular a fin de contradecir los argumentos de la autoridad, si no conoce las causas y los hechos en que ésta se apoya para iniciar un procedimiento que pudiera afectarlo en su esfera jurídica.

Séptima Época:

Amparo en revisión 2592/85. Luis Salido Quiroz. 13 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1487/85. Arcelia Velderráin de Chacón. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1558/85. Olivia Melis de Rivera. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1594/85. Ricardo Salido Ibarra. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1598/85. Dinora Toledo de Ruy Sánchez. 25 de noviembre de 1985. Unanimidad de cuatro votos.

NOTA: Tesis 1, Informe 1985, Segunda Parte, pág. 5.

De tal suerte, que cuando la Constitución exige, en términos del artículo 16 constitucional, que todo acto de autoridad este debidamente fundado y motivado, y que desde luego sea emitido por autoridad competente, dichos requisitos se hacen extensivos y, por lo tanto, son exigibles lo mismo para los actos de molestia como para los actos privativos. Y, el respeto a la garantía de audiencia previa del artículo 14 Constitucional, también puede ser exigido para los actos de molestia en aquellos supuestos en que la norma jurídica exija para la validez del acto una audiencia previa.

g) Principio de la verdad jurídica objetiva o verdad material. – De acuerdo con este principio, adinmiculado con el de oficialidad, la autoridad administrativa, durante el desarrollo de un procedimiento de naturaleza administrativa, debe dictar las providencias necesarias para allegarse de los elementos de convicción que le permitan proveer adecuadamente en los asuntos de su competencia sobre todo en las resoluciones que dicta en los procedimientos administrativos. En virtud de este principio, en *“el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo de que hayan sido alegados y probados o no por el administrado. La autoridad administrativa, entonces, no debe ajustarse a las pruebas aportadas por las partes (verdad formal). En rigor, tanto Administración como administrado procuran conocer la verdad material”*³⁸. Dicho principio *implica*, siguiendo al maestro Rodríguez Lobato, *“que el procedimiento administrativo se desenvuelva en la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias tal cual aquélla y éstas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por el particular”*³⁹; este principio ha sido reconocido implícitamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia por contradicción de tesis, aplicable por analogía, y que a continuación se reproduce:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Febrero de 1997

³⁸ DROMÍ, Roberto. - *Derecho administrativo*. 6ª ed., Ediciones Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1997, p. 856.

³⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. - *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado núm. 100, enero - abril 2001. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2001, p. 272.

ACTUACIONES PROCESALES EN EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA LABORAL. CORRESPONDE AL JUEZ DE DISTRITO RECABARLAS OFICIOSAMENTE CUANDO LAS ESTIME NECESARIAS PARA RESOLVER SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ACTO RECLAMADO. De conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 78 de la Ley de Amparo, el Juez de Distrito deberá recabar oficiosamente pruebas que, habiendo sido rendidas ante la responsable, no obren en autos y estime necesarias para la resolución del asunto. De acuerdo con esta regla y atendiendo a la necesidad de encontrar la verdad material sobre la formal que tuvo en cuenta el legislador, debe estimarse que la misma obligación subsiste cuando el acto reclamado lo constituye una actuación procesal, pues esa circunstancia justifica la necesidad de que el juzgador tenga a la vista todas las actuaciones que considere necesarias para resolver sobre la legal actuación de la autoridad responsable, pues de estimar lo contrario, no podría alcanzarse la equidad y justicia que encierra el precepto citado, que constituyen principios que deben cumplirse cuando se juzgan cuestiones de justicia laboral.

Contradicción de tesis 8/96. Entre las sustentadas por el Primer y Séptimo Tribunales Colegiados en Materia de Trabajo del Primer Circuito. 16 de enero de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Mercedes Rodarte Magdaleno.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de febrero en curso, aprobó, con el número 18/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diez de febrero de mil novecientos noventa y siete.

Nota: Esta tesis se publicó nuevamente en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, marzo de 1997, página 5, con la siguiente aclaración: "Las tesis P./J. 18/97 y P./J. 17/97 fueron publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, febrero de 1997, páginas 5 y 108 respectivamente, se publica nuevamente la P./J. 18/97, ahora con la ejecutoria que dio origen a ambas tesis."

h) Principio de contradicción. - Derivado de los principios de legalidad y de audiencia, contenidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, salta a la vista de nuestro estudio un principio general del derecho, que es más correctamente una combinación modal de estos últimos, se trata del principio de contradicción, del cual más adelante nos ocuparemos (infra 3.1.), por tanto, aquí únicamente debemos anotar que se presenta en aquellos procedimientos administrativos en los que, tendiendo al respeto de las garantías de certeza y seguridad jurídicas contenidas en el principio de legalidad, la autoridad administrativa, también en respeto al principio de audiencia y desde luego a la garantía de audiencia constitucional, permite al particular conocer el acto administrativo, sus fases y creación, así como la posibilidad de ofrecer y alegar las pruebas que considere necesarias para que la autoridad pueda mejor proveer en la esfera de su competencia y al momento de dictar la resolución que en derecho corresponda.

En este orden de ideas, existe un procedimiento contradictorio, desde el momento en que el particular tiene conocimiento formal (notificación) de que la autoridad administrativa, y más precisamente en el caso de nuestro estudio, la autoridad fiscal, ejercerá facultades de comprobación para determinar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, pudiendo intervenir durante todo su desarrollo y conclusión, es decir, un procedimiento contradictorio no surge necesariamente de un conflicto de intereses, y mucho menos en tratándose de actos administrativos, donde prevalece la característica de

unilateralidad de los mismos, sino de la exigencia de que el particular tenga la posibilidad real de intervención en el desarrollo de las etapas o fases del procedimiento administrativo que desembocan finalmente en el acto administrativo, lo que no atenta de ninguna manera con el principio de oficialidad, pues no es el impulso del procedimiento lo que persigue el particular, sino que en dicho procedimiento se desahoguen las actuaciones necesarias a su mejoramiento, perfeccionamiento y validez. Dicha intervención, ya de forma oral ya escrita, no implica un conflicto de intereses entre el interés público, de la autoridad administrativa (verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales), y el privado, del particular (el respeto de sus garantías constitucionales), en todo caso ésta situación sería materia del proceso administrativo, una cuestión netamente jurisdiccional; se trata, insistimos, de la posibilidad con que cuenta y debe contar el particular de ofrecer y presentar a la autoridad administrativa, los medios de convicción que permitan ilustrar su criterio, a fin de que emita una resolución apegada a derecho y desde luego, en respeto a los principios y garantías constitucionales ya antes referidos.

CAPITULO 2

REGULACIÓN DE LA VISITA DOMICILIARIA

2. La Visita Domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación.

2.1. Formalidades.

Anteriormente establecimos el fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, precisamos entonces que siguiendo el texto del artículo 16, penúltimo párrafo de la Constitución General de la República, la autoridad administrativa, y más particularmente por la naturaleza jurídica de la materia, la autoridad fiscal, tiene la facultad de exigir la exhibición de los libros y papales indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos – precisa el artículo en mención – a las leyes respectivas y a las formalidades exigidas para los cateos.

En este orden de ideas, las formalidades que son necesarias para la práctica de las visitas domiciliarias son, y aquí retomamos y hacemos nuestra la enunciación que al respecto vierte el maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su *Derecho Fiscal Constitucional*⁴⁰, del tenor siguiente:

- a) La orden de visita debe ser escrita.
- b) Debe ser emitida por autoridad competente.
- c) Se debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse.

⁴⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. - *Derecho Fiscal Constitucional*. 2ª ed., Ed. Harla, México, 1993, ps. 20 y 21.

- d) La persona o personas con las que debe entenderse.
- e) El objeto preciso de la visita.
- f) Al finalizarse la inspección tiene que levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.
- g) Tienen que cumplirse los demás requisitos que al efecto señalen las leyes respectivas.

a) La orden de visita debe ser escrita. Es de suma importancia para el respeto a las garantías individuales del gobernado y, desde luego, para la validez del acto de autoridad, que el mismo conste por escrito, es decir, se emita un mandamiento escrito por el que la autoridad competente funde y motive la causa legal del procedimiento, de lo contrario estaríamos en presencia de un acto inconstitucional por el incumplimiento al requisito que en ese sentido enuncia el artículo 16 Constitucional y que se traduce en una exigencia ineludible para la validez de todo acto de autoridad, así lo ha reconocido el Poder Judicial de la Federación en el criterio de jurisprudencia siguiente:

Octava Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, ParteTCC

Tesis: 1011

Página: 696

SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIA DE. LAS ORDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMAS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 16 constitucional contiene una

garantía de seguridad jurídica, que se traduce en la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento por escrito, pues solamente de esta manera puede observarse la fundamentación del acto de autoridad, por lo que cualquier mandamiento u orden verbal que originen una molestia en los bienes jurídicos, son contrarios a dicho precepto constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Octava Época:

Amparo en revisión 501/89. Juan Manuel Bernard Avila. 15 de agosto de 1991. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 253/92. Pedro Sereno Candelario. 1o. de octubre de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 255/92. Constancio Suástegui Borja. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 300/92. Felipe de la O. Serrano. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 310/92. Elio Cosme López. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos.

NOTA: Tesis XXI.1o.J/6, Gaceta número 65, pág. 61; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XI-Mayo, pág. 256.

b) Debe ser emitida por autoridad competente.

Para Humberto Briceño Sierra, citado por Rodolfo Cartas Sosa, en su libro Las visitas domiciliarias de carácter fiscal, *“autoridad, es, pues, quien puede imperar sobre otros, sin contar con la voluntad de éstos, previa o actual, realizando una función estatal. Naturalmente que otras personas públicas (organismos descentralizados) o privados (concesionarios de servicios), pueden inferir molestias; pero esta circunstancia, ni las convierte en autoridades, ni deja de ser inconstitucional”*⁴¹

La actividad del órgano Estatal se sustenta en el principio de legalidad, es decir, recordemos que sólo puede hacer aquello que la ley le permite expresamente hacer.

⁴¹ CARTAS. Ob. Cit. p. 29

En este tenor para que un acto sea válido, debe ser ordenado por una autoridad facultada legalmente para dictar el mandamiento correspondiente, es decir, dicho mandamiento debe ser emitido por una autoridad que se encuentre facultada expresamente por la ley para producir el acto respectivo. Siendo aplicable al particular la Jurisprudencia siguiente:

Séptima Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, Parte TCC

Tesis: 800

Página: 542

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE. LA AUTORIDAD AL EMITIR EL ACTO DEBE CITAR EL NUMERAL EN QUE FUNDAMENTE SU ACTUACION 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 a virtud de mandamiento escrito de 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 apoyan 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 612/78. Aladino de los Mochis, S. A. 28 de septiembre de 1978. Unanimidad de votos.

Amparo directo 458/78. José Víctor Soto Martínez. 11 de enero de 1979. Unanimidad de votos.

Amparo directo 1088/83. 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 votos.

c) Se debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse. El requisito constitucional que en la orden de visita domiciliaria se precise con toda claridad el lugar en donde esta ha de desarrollarse *“no admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga en forma vaga o equívoca que deje a la discrecionalidad de los ejecutores la determinación de la localidad de que se trate”*,⁴² de lo contrario se conculcarían las garantías individuales del particular, así se reconoce en la jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, como a continuación se expone:

Novena Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Mayo de 2001

Tesis: VI.3o.A.23 A

Página: 1191

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

⁴² CARTAS. Ob. Cit., p. 48.

no se observa esa atribución; por lo que la orden no tiene el carácter de genérica y por ello no es violatoria del citado precepto constitucional.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 89/2000. Volkswagen de México, S.A. de C.V. 16 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretaria: Blanca Elia Feria Ruiz.

Novena Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Agosto de 1997

Tesis: I.4o.A.224 A

Página: 839

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

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 214/97. Alfredo Castañeda Bretón. 5 de marzo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Juan Mateo Briba de Castro.

d) La persona o personas con las que deba entenderse la visita domiciliaria. Se trata de una referencia personal determinada, es decir, la determinación del sujeto pasivo de la visita domiciliaria. En tratándose de una visita de

auditoria fiscal, el sujeto pasivo es, desde luego, el contribuyente, sea persona física o persona moral, *"el derecho tiene como objeto primordial reglar la conducta humana, por lo que es incuestionable que, ya sea a una persona física o moral, tiene que dirigirse la orden de visita, puesto que no se permite que sea vaga o genérica, sino que el acto de autoridad debe ser concreto, indicando el nombre del interesado o representante legal, pues conforme a nuestro sistema constitucional, el particular esta obligado a tener que soportar actos de molestia"*⁴³ como lo son los de auditoria fiscal, por lo tanto, siguiendo a los doctrinarios Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo, existe una vinculación de sujetos y entre sujetos, dada por el derecho, *"de manera que no es el lugar el que tiene el deber de tolerar la labor inspectiva de la autoridad, sino la persona que lo ocupa, a quien debe ir dirigida la orden, bien para conocer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o las relaciones que haya tenido con terceros, relevantes para percatarse del acatamiento de las disposiciones fiscales"*⁴⁴ por parte de quienes, constitucional y legalmente, son sujetos pasivos de la obligación jurídico tributaria.

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989

Página: 880

VISITAS DOMICILIARIAS. IDENTIFICACION DEL CAUSANTE. De conformidad con el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida una orden de visita domiciliaria, deben señalarse datos suficientes que permitan su identificación lo que sucede frecuentemente tratándose de órdenes que tienen como destinatario al propietario y/o responsable de la

⁴³ CARRASCO. Ob. Cit. P. 25.

⁴⁴ CARTAS. Ob. cit., p. 51.

construcción de una casa habitación y locales comerciales, sin que en ese caso se trate de señalamientos de tal manera generales y vagos que dejen al patrón en estado de indefensión, tanto más cuando se practica con él la susodicha visita con lo cual queda convalidada cualquier irregularidad.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 439/88. Francisco Romero Pérez. 19 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Brito Velázquez. Secretario: Gustavo Núñez Rivera.

No obstante lo anterior, existe la posibilidad a favor de la autoridad de emitir una orden de verificación fiscal que, cumpliendo con todos los requisitos legales referidos, carezca en su formulación de la precisión del nombre de la persona a la que se encuentra dirigido o inclusive que la formulación sea dirigida a alguna persona indeterminada, lo cual de ninguna forma le resta validez si mediante otros elementos la autoridad se cerciora de que la orden respectiva en efecto esta correctamente dirigida al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, e incluso, los Tribunales Colegiados han dicho que no existe violación al artículo 16 Constitucional por el hecho de que una orden de verificación se encuentre dirigida a un sujeto no determinado si de su contenido se desprende la adecuada determinación del mismo, siendo aplicable al particular la jurisprudencia siguiente:

Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Marzo de 2001

Tesis: V.2o. J/52

Página: 1640

ORDEN DE VERIFICACIÓN DE LEGAL ESTANCIA DE VEHÍCULOS Y/O MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CUMPLE CON LA GARANTÍA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, AUN CUANDO SE EXPIDA EN CONTRA DEL TENEDOR Y/O POSEEDOR, SI DE SU CONTENIDO SE ADVIERTE A QUIÉN VA

DIRIGIDA. No es violatoria de garantías la orden de verificación de legal estancia de vehículos y/o de mercancías de comercio exterior, dirigida en contra del tenedor y/o poseedor de las mismas, por ignorarse el nombre de la persona a quien ha de notificarse el acto administrativo, si en ella se contienen datos suficientes que permitan su identificación, puesto que la garantía consagrada en el artículo 16 de la Carta Magna no llega al extremo de exigir que se satisfagan formulismos rígidos en el acto de autoridad, siendo suficiente que la orden conste por escrito y motive la causa legal del procedimiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 333/97. Santiago Antonio Beltrán Soto. 22 de mayo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Eduardo A. Chávez García.

Amparo directo 232/98. Ismael Cosío Palacios. 2 de julio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Eduardo A. Chávez García.

Amparo directo 50/2000. Gabriela Blanco Campos. 6 de julio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Daniel Cabello González. Secretaria: María Elva Lugo Pesqueira.

Revisión fiscal 66/2000. Administradora Local Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de Ciudad Obregón, Sonora y otras autoridades. 28 de septiembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham Calderón Díaz. Secretario: Guillermo Erik Silva González.

Revisión fiscal 10/2001. Administradora Local Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de Ciudad Obregón, Sonora y otras autoridades. 16 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Martha Lucía Vázquez Mejía.

Véase:

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XV-2, tesis IV.3o.46 A, página 430, de rubro "ORDEN DE VERIFICACIÓN SOBRE UN VEHÍCULO DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. DATOS DEL CONDUCTOR Y GENERALES DEL VEHÍCULO."

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1991, página 674, tesis IV.3o.A.T. J/42, de rubro: "ORDEN DE VERIFICACIÓN SOBRE UN VEHÍCULO DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. NO ES ILEGAL SI SE ASIENTAN CON BOLÍGRAFO LOS DATOS DEL CONDUCTOR Y GENERALES DEL

VEHÍCULO.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, noviembre de 2001, página 36, tesis por contradicción 2a./J. 50/2001 de rubro “ORDEN DE VERIFICACIÓN DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. NO ES VIOLATORIA DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, CUANDO SE DIRIGE AL PROPIETARIO, CONDUCTOR Y/O TENEDOR DEL MISMO, SIN ESPECIFICAR SU NOMBRE, SI EN ELLA SE ASIENTAN DATOS SUFICIENTES QUE PERMITAN SU INDIVIDUALIZACIÓN.”.

e) El objeto preciso de la visita. Debe insistirse en que una visita domiciliaria constituye un acto de molestia que debe satisfacer ciertos requisitos, tales como que la orden respectiva conste por escrito, sea emitida por autoridad competente y que este debidamente fundada y motivada; acto de molestia que, aplicado a la materia impositiva, adicionalmente debe contener los requisitos propios de la ley de la materia, así como las formalidades previstas para los cateos, esto es, expresar el nombre del visitado, lugar a inspeccionar y el objeto de la visita, requisitos que de no cumplirse hacen ilegal la orden de que se trata.

En esa tesitura, la protección del domicilio, mediante el principio de inviolabilidad del mismo, hace presumir, con toda razón, que el objeto de la visita domiciliaria no sólo debe concebirse como intención o fin (revisión de situación fiscal del contribuyente mediante el ejercicio de una facultad comprobatoria), sino también como elemento o materia (certidumbre de lo que se revisa); por tanto, el objeto contenido en la orden de visita no debe ser general, vago o impreciso, sino, al contrario, determinado, para así dar seguridad al gobernado lo que evita colocarlo en estado de indefensión.

Así, debe concretarse el objeto, entendiéndose por ello que se indiquen las contribuciones a revisar, sean aportaciones de seguridad social, impuestos, derechos, contribuciones de mejoras o las obligaciones específicas a que este afecto el contribuyente ú obligado tributario*, lo que no se satisface con una orden de visita domiciliaria que se limita a señalar que le serán revisados al contribuyentes el cumplimiento de todas las disposiciones fiscales. En ese contexto, la orden que realiza un listado de contribuciones que nada tienen que ver con la situación fiscal del sujeto a quien va dirigida, desde luego que la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, dado que al señalarse en la orden que se les faculta para su revisión, jurídicamente nada les impide que lo hagan; situación que no puede dejarse a su arbitrio, dado que ello puede dar pauta a abusos de autoridad. En este sentido se ha pronunciado la Corte, al resolver la Contradicción de tesis 23/97, entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales. Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre

* Debe entenderse por obligado tributario no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que en virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

Anguiano, que a continuación se reproduce:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Diciembre de 1997
Tesis: 2a./J. 59/97
Página: 333

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes

de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

f) Necesidad de levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos. Pareciera que este requisito constitucional limita el levantamiento del acta circunstanciada hasta el momento mismo de la conclusión de la visita domiciliaria, lo que es inexacto, pues en virtud de la naturaleza y objeto de la visita domiciliaria de carácter fiscal, las actuaciones de la autoridad durante una auditoria de esa naturaleza no pueden ser desahogadas en un solo momento, por cuestiones imputables ya a la autoridad, ya al particular, como ocurre por ejemplo cuando la autoridad inicia facultades de comprobación sin contar con todos los libros y registros contables que debe llevar el contribuyente, en cuyo caso levanta un acta parcial en la que hace constar dicha situación, requiere al visitado para que en la siguiente diligencia le exhiba los documentos solicitados y lo apercibe con imponerle una multa para el caso de no mostrarle la documentación requerida en diligencia posterior, por tanto, si bien el artículo 16 constitucional que exige el levantamiento de un acta circunstanciada, al remitirnos a la legislación reglamentaria de dicho precepto, el artículo 46 fracciones I y

IV del Código Fiscal de la Federación, nos aclara esta situación autorizando y obligando a la autoridad a levantar por cada actuación que realice en el domicilio del visitado un acta circunstanciada que le permitirá en determinado momento tener elementos precisos para el levantamiento del acta final de auditoría que en su momento corresponda y que servirán de elementos de prueba para la resolución definitiva dictada dentro del procedimiento, dichas actas parciales o complementarias deben ajustarse a los mismos requisitos exigidos para el acta final a que se refiere el artículo 16 Constitucional.

La circunstanciación del acta a que se refiere este requisito implica *“un documento que no sólo reconstituye el escenario, el marco espacio temporal en que se desarrolla la actuación de los visitadores, sino la actuación misma de todos quienes intervienen en la diligencia deben hacerse constar en él, con extrema minuciosidad, con escrúpulo detallista, todas las acciones realizadas y todos los hechos u omisiones observados en el transcurso de la inspección”*⁴⁵, de ahí que se haga necesaria la presencia de dos testigos que den fe de los hechos circunstanciados en el documento elaborado como acta de visita. Es aplicable la jurisprudencia por contradicción de tesis siguiente:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XII, Diciembre de 2000
Tesis: 2a./J. 99/2000
Página: 271

⁴⁵ CARTAS. Ob. Cit., p. 51

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. SU CIRCUNSTANCIACIÓN DEBE CONSTAR EN EL PROPIO DOCUMENTO QUE LAS CONTIENE Y NO EN UNO DIVERSO. El requisito de circunstanciación de las actas de visita domiciliaria a que se refiere el artículo 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en detallar pormenorizadamente los datos de los libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado y de la información proporcionada por terceros, que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de una visita domiciliaria. Ahora bien, la circunstanciación de un acta de visita debe realizarse en el propio documento que la contiene y no en uno diverso, pues no existe precepto constitucional, legal o reglamentario que así lo autorice; por el contrario, del examen de lo dispuesto en los artículos 46 y 49 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la referida circunstanciación del acta de visita debe constar en el cuerpo de la propia acta, ya que dichos numerales expresamente señalan que de toda visita en el domicilio fiscal “se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes”.

Contradicción de tesis 49/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito y el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 99/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de noviembre del año dos mil.

g) *Los demás requisitos que señalen las leyes fiscales.* Tales serían, la identificación de los visitantes, el requerimiento de la presencia del contribuyente buscado o su representante legal, en caso contrario dejar citatorio para que espere a una hora determinada del día hábil siguiente para hacerle entrega de la orden y poder iniciar la visita domiciliaria.

Un importante requisito legal que no podemos eludir en nuestro estudio es el relativo a la temporalidad en la práctica de las visitas domiciliarias, es decir, la actividad de la autoridad fiscal debe realizarse en días y horas hábiles, al respecto, el Código Fiscal de la Federación establece en sus artículos 12 y 13, la reglas sobre esta materia, donde determina que son horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, y son días hábiles todos los del año con excepción de los sábados, domingos, 1º de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1º y 5 de mayo, 16 de septiembre, 12 de octubre, 1º y 20 de noviembre, 1º de diciembre de cada seis años (cuando se da la transmisión del Poder Ejecutivo Federal), 25 de diciembre y los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales. Permite a las autoridades administrativas habilitar los días y horas inhábiles para la práctica de sus diligencias, pero sólo en aquellos supuestos en los que la persona diligenciada realiza actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles. Señala que las autoridades fiscales podrán continuar en días y horas inhábiles una diligencia iniciada en días u horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o bienes del particular. Desde luego que estas facultades de habilitación con que cuenta la autoridad, están sujetas al respeto a las garantías de certeza y seguridad jurídicas, y por tanto, al principio de legalidad, que como se ha apuntado, exige que todo acto de autoridad este debidamente fundado y motivado, conste por escrito y sea emitido por autoridad competente.

2.2. Inicio.

Debemos describir ahora, los requisitos legales exigidos para el inicio de una visita domiciliaria. En este orden de ideas, se debe determinar el momento preciso en que se inicia y las formalidades y reglas especiales que al efecto se exigen para su inicio.

La entrega de la orden de visita domiciliaria al contribuyente es el acto formal y material por el que se inicia una visita domiciliaria de carácter fiscal, esta conclusión se desprende de la interpretación armónica de los artículos 42, fracción III y último párrafo, en relación con el artículo 44, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación. El primero de dichos preceptos señala que las autoridades fiscales tienen facultades para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, y se iniciará con el primer acto que se notifique al contribuyente; por su parte el artículo 44 establece las reglas a seguir para la practica de una visita domiciliaria y en sus fracciones I y II, ordena que la autoridad fiscal se constituya en el lugar señalado en la orden de visita para la práctica de ésta, a fin de hacerle entrega al destinatario, o su representante legal, de la misma, por tanto, podemos concluir que la visita domiciliaria se inicia con la entrega de la orden de visita, en virtud de ser, como lo señala el último párrafo del artículo 42, el primer acto que se le notifica al particular.

Como lo señala el artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, los visitadores facultados por la autoridad fiscal para practicar una visita domiciliaria, deben apersonarse en el lugar en que se desarrollará y solicitar la presencia del destinatario de la orden, o de su representante, y en caso de no encontrarlo le dejarán citatorio con la persona que se encuentre en el mismo, a fin de que lo espere a una hora determinada del día hábil siguiente a efecto de hacerle entrega de la orden de visita, y en caso de no encontrarse a la hora citada, la visita domiciliaria se iniciará con la persona que se encuentre en el lugar visitado.

Al dejar el citatorio los visitadores podrán hacer una relación de los libros y documentos que integren la contabilidad y, cuando así lo consideren por el temor de que el visitado se pueda ausentar o pueda realizar maniobras para impedir el desarrollo de la visita, podrán asegurar la contabilidad.

Esta posibilidad de aseguramiento de la contabilidad es contraria, indudablemente, al artículo 16 constitucional, porque al tratarse de un acto de autoridad, por demás unilateral, debe respetar el principio de legalidad y desde luego los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación, además de que debe existir una orden escrita para este efecto, tolerar una arbitrariedad de este tipo, representaría una atentado contra el Estado de Derecho y las prerrogativas fundamentales del gobernado, que puede implicar un acto de imposible reparación para el particular.

El mismo precepto señala que cuando los visitadores descubran bienes o mercancías no manifestados a las autoridades fiscales por importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes. Véase al respecto la tesis de jurisprudencia siguiente:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Abril de 1997
Tesis: P. LVIII/97
Página: 17

VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 constitucional establece que la orden para la práctica de visitas domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirla, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.

Amparo directo en revisión 1823/95. Teresa Dana Kamaji. 9 de

septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número LVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

Además de lo anterior, coincidimos con el maestro Rodríguez Lobato, que sostiene, respecto del aseguramiento de la contabilidad, que dicha disposición *“resulta de difícil comprensión, pues la elaboración de la relación a que se refiere supone tener a la vista la contabilidad del visitado, lo cual resulta jurídicamente, y probablemente físicamente también, imposible, puesto que la visita no se ha iniciado, ya que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva”*.⁴⁶

Otro requisito por demás importante durante el inicio de la visita domiciliaria es la identificación de los visitadores, nótese que existe un orden prelativo de los requisitos legales para el inicio de una visita domiciliaria: primero, los visitadores deben cerciorarse de que el lugar en que se constituyeron es el señalado en la orden de visita domiciliaria para su práctica, segundo, deben entregar la orden al destinatario o su representante legal, o su ausencia dejar citatorio para que los esperen a una hora determinada del día hábil siguiente, tercero, deben identificarse, por lo tanto, es evidentemente conculcatorio de garantías, la facultad que se le concede a los visitadores para asegurar la contabilidad y bienes del visitado cuando aún no se han

⁴⁶ RODRÍGUEZ LOBATO. Ob. Cit. ps. 216 y 217.

identificado con el mismo, por sentido común, el precepto aludido debería exigir, primero, que los visitantes se identifiquen, segundo que entreguen la orden de visita, y tercero, bastante cuestionable, permitirles dictar las providencias precautorias tendientes al aseguramiento de la contabilidad y bienes del visitado.

La identificación de los visitantes debe ser plena y específica, es decir, no debe ser vaga y genérica, en otras palabras debe permitir conocer plenamente al funcionario encargado de desarrollar la visita domiciliaria, por lo tanto, se exige que cuente con designación especial, como visitador, por parte de la autoridad fiscal, que preste sus servicios personales subordinados a la autoridad y que se encuentre vigente su designación como visitador. Resulta aplicable al particular la jurisprudencia por contradicción de tesis siguiente:

Octava Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VI, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1990
Tesis: 2a./J. 6/90
Página: 135

VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION 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 visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

Tesis de Jurisprudencia 6/90 aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada celebrada el diecinueve de octubre de mil novecientos noventa. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León. Ausente: Presidente José Manuel Villagordoa Lozano.

Lo anterior tiene sustento jurídico y constitucional en el artículo 16 de Nuestra Carta Magna, que en su penúltimo párrafo prevé que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para exigir, entre otras cosas, la exhibición de libros y papeles necesarios para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades exigidas para los cateos. La autoridad que practique la visita domiciliaria, por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, debe identificarse ante quien comparezca; así, este principio fue recogido por el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación

Ahora bien, esa identificación, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, debe ser plena, pues tiene que realizarse en circunstancias que no dejen duda alguna acerca de que quienes las practican son funcionarios que prestan

servicios de esa naturaleza en la dependencia competente y que se encuentran facultados para el efecto. En efecto, para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación es necesario que en las actas de auditoria, se asienten todos los datos necesarios que permitan tener 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 que se asiente la fecha de las credenciales, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, y que quién expide las mismas tiene facultades de acuerdo con la norma correspondiente que le da competencia para emitir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación, 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.

Una vez identificados los visitantes, requerirán al visitado a fin de que designe a dos testigos que intervengan en el desarrollo de la visita domiciliaria; en caso de que el visitado no designe a las personas que han de fungir como testigos, por rehusarse, éste o las personas por él nombradas, o por imposibilidad material, el visitador los designara, haciendo constar esta situación en el acta que al efecto levanten. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo, de acuerdo con el artículo 44,

fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes supuestos:

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

En estas circunstancias, la persona con quien se entienda la visita deberá designar de inmediato a otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos.

Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita domiciliaria, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita.

Finalmente debemos comentar que las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas, previa notificación que hagan al visitado de la sustitución de

autoridad y visitadores. Podrán también solicitarles que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la visita que estén practicando.

2.3. Actuaciones de la autoridad fiscal.

Este párrafo se refiere a los actos materiales que la autoridad fiscal despliega, o puede desplegar, durante el desarrollo de una visita domiciliaria, desde sacar copias de la contabilidad del visitado y hasta asegurarla pasando por el levantamiento de actas circunstanciadas por cada hecho u omisión del particular, y por cada lugar que revise.

En efecto, en términos del artículo 45, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá asegurar la contabilidad del visitado cuando exista peligro de que se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

Asimismo los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y de los demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales cuando:

- a) El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- b) Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén

sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

- c) Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período a que se refiere la visita.
- f) Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados, o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- g) Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- h) El visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- i) Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares, así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En este supuesto, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, que comentamos señala que la autoridad levantara acta parcial al respecto con la que podrá terminar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final.

La autoridad fiscal, de toda visita en el domicilio fiscal, levantará acta en la que harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores, los cuales harán prueba plena para los efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado. Si la visita domiciliaria se realiza en dos o más lugares, en cada uno de ellos la autoridad fiscal deberá levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de los dos lugares.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 46, fracción III, autoriza a los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, a sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien entiendan la diligencia, previo inventario que al efecto realicen, y siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. La misma fracción III, del artículo que comentamos establece que para los efectos de la misma se considera que no se impide la

realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores.

Los visitadores podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Pero una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando durante el desarrollo de la visita domiciliaria, las autoridades fiscales conozcan de hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales, deberán levantar actas parciales, en donde consignarán estos hechos y los que conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención de esta circunstancia y entre esta (la última acta parcial) y el acta final deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren,

siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

En este mismo sentido debemos señalar que la autoridad fiscal esta obligada a valorar los documentos y pruebas ofrecidas por el visitado para efecto de desvirtuar las imputaciones que existen en su contra, y así lo reconoce el Poder Judicial de la Federación en la Jurisprudencia siguiente:

Novena Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIII, Enero de 2001
Tesis: XIV.1o. J/4
Página: 1653

VISITA DOMICILIARIA. DE LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE COMO PRUEBAS OFREZCA EL VISITADO PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES CONSIGNADOS EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, CORRESPONDE ANALIZARLOS Y VALORARLOS A LOS VISITADORES COMO PARTE DE SU OBLIGACIÓN DE DETERMINAR LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE ESOS HECHOS U OMISIONES DETECTADOS EN EL EJERCICIO DE SU FUNCIÓN FISCALIZADORA.- De una recta intelección del artículo 46, fracciones I y IV, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del uno de enero de mil novecientos noventa, se desprende en principio que en el desarrollo de una visita domiciliaria los visitadores están facultados para consignar hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que a su vez implica que en el ejercicio de su función fiscalizadora determinan probables consecuencias fiscales; esto último se corrobora por la circunstancia de que en términos de lo dispuesto en la segunda de las fracciones mencionadas, cuando el visitado dentro del término legal al efecto establecido no presenta los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones detectados en las actas parciales, dichos hechos u omisiones se tendrán por consentidos; entonces no hay duda de que tales funcionarios están también facultados para analizar y valorar los documentos que aporte el contribuyente con el propósito de

desvirtuar lo que se consigne en las precisadas actas en relación al incumplimiento de las obligaciones fiscales, sobre todo que ya no existe la instancia de inconformidad que preveía el artículo 54 del invocado código tributario y máxime que tales facultades de hacer observaciones y señalar las probables consecuencias de hechos u omisiones, valorando las pruebas y documentos ofrecidos para desvirtuarlos, en modo alguno implica que los visitadores puedan llegar a determinar la situación fiscal definitiva del visitado, pues no está dentro de sus facultades emitir resoluciones (créditos fiscales) que creen derechos a favor del fisco y obligaciones y responsabilidades para el particular.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 15/99. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida. 10 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Gabriel Alfonso Ayala Quiñones. Secretario: Germán Alberto Escalante Aguilar.

Revisión fiscal 10/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, Yucatán, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 22 de septiembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Gabriel Alfonso Ayala Quiñones. Secretaria: Silvia Beatriz Alcocer Enriquez.

Revisión fiscal 17/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, en representación del Administrador Local Jurídico de Chetumal y otros. 29 de septiembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Jesús Hernández Moreno. Secretario: Jorge Salazar Cadena.

Revisión fiscal 14/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Mérida, el Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 15 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rafael Quero Mijangos, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Roger Baquedano López.

Amparo directo 223/2000. Gonzalo Rosalío Silva Rodríguez. 15 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rafael Quero Mijangos, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Gloria del C. Bustillos Trejo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 1246, tesis XIV.2o.47 A, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES ESTÁN FACULTADOS PARA ANALIZAR Y VALORAR LOS DOCUMENTOS Y PRUEBAS OFRECIDOS POR EL VISITADO PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES

CONSIGNADAS EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, CONFORME AL ARTÍCULO 46 FRACCIONES I Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA.”.

Cuando resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio o establecimiento del visitado, las actas en que se haga constar dicho desarrollo podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, en ese caso deberá notificarse esta circunstancia al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, excepto en el caso en que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado. Si el visitado, la persona con quien se entienda la diligencia o los testigos no comparecen a la firma del acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Es importante precisar que todas y cada una de las actas parciales que se formulan durante el desarrollo de una visita domiciliaria, forman parte integrante del acta final aunque no se señale así expresamente.

2.4. Extinción del Procedimiento Fiscal de Visita Domiciliaria.

Las formas de extinción del procedimiento fiscal de visita domiciliaria, son tres a saber:

- a) La revocación de la orden de visita.
- b) La caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para concluir un procedimiento fiscal de visita domiciliaria; y
- c) La conclusión de la visita domiciliaria.

Sobre el particular debemos exponer los puntos medulares, en el mismo orden en que fueron listados.

a) **Revocación de la orden de visita.** Durante nuestro estudio hemos determinado la naturaleza jurídica de los actos y procedimientos de la autoridad fiscal (supra 1.5. y 1.6), señalamos entonces que se trata de actos administrativos que han adquirido, en relación a la materia en que se actualizan, el calificativo de fiscales, en virtud de tratarse de una materia autónoma del derecho, pero que no deja de tener implicaciones y relaciones sumamente profundas con el Derecho Administrativo, son pues, los actos de autoridad fiscal, actos administrativos, por tanto les son aplicables los principios, requisitos, formalidades, modalidades que rigen a los actos administrativos, así como las formas de extinción de los mismos.

La revocación administrativa es, en sí misma, un acto administrativo que priva de efectos jurídicos a otro plenamente válido, por razones de conveniencia y oportunidad, o por ilegalidad.

Al respecto, debemos precisar la distinción que existe entre inexistencia, nulidad y revocación del acto administrativo, a efecto de entender mejor los alcances de la figura que nos ocupa. A este respecto, el maestro Olivera Toro, en su obra *Manual de Derecho Administrativo*, sostiene que la diferencia entre revocación y nulidad “se efectúa con el juego de un término a saber: invalidez. Si ésta opera y hace desaparecer el acto existirá la anulación; si se retira del mundo jurídico un acto administrativo válido, se habla de revocación, la anulación –continúa diciendo el maestro– tiene efectos declarativos y por regla general opera retroactivamente; en cambio la revocación es constitutiva y sus efectos se producen a partir del acto revocatorio, destruye efectos futuros sin afectar a los que ya se hubieren producido”⁴⁷. Lo mismo ocurre con el acto administrativo fiscal, como ocurre con una orden de visita domiciliaria, que si bien, en sí misma no constituye una resolución definitiva, no deja de ser por esa razón, un acto administrativo sujeto a las reglas de la revocación, de tal suerte, que cuando la autoridad fiscal revoca dicha orden de visita, siendo éstas válida, no adquiere dicha revocación carácter alguno de nulidad del acto administrativo, el mismo existe y debe ser considerado en su justa medida, aunque deje de surtir efectos, pues permitió a la autoridad conocer, en determinado momento, la realidad objetiva imperante en una

⁴⁷ OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de derecho administrativo*. 5ª ed., Ed. Porrúa, México, 1988, ps. 209 y 210.

relación autoridad-particular, como lo es la relación jurídico tributaria.

Por lo que toca a la distinción entre revocación e inexistencia, la misma tiene su origen en el término *existencia*, en la primera, la revocación, el acto existe en sí mismo, en ésta, el acto nunca existió. Lo anterior se determina partiendo de las cuestiones que sobre el particular se contienen en el Código Civil Federal, de aplicación supletoria, ante la carencia de una teoría de las nulidades del acto administrativo, por lo tanto, le son aplicables las estructuras diseñadas para los actos jurídicos civiles, en este sentido, el acto civil como el administrativo, tiene elementos esenciales y ante la falta de uno de ellos se origina la inexistencia jurídica del acto; tales serían la competencia del funcionario que lo emite, el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por la ley, la ausencia de vicios de procedimiento, la existencia de un fin, física y jurídicamente posible, previsto por la ley, entre otros.

De lo anterior, debemos concluir que en tratándose de la revocación de la orden de visita domiciliaria, la misma existe, y ante una eventual revocación, únicamente es privada de sus efectos jurídicos, no así de su contenido y materialidad, porque la misma, insistimos existe y en determinado momento adquiere una validez cierta y jurídica. Por lo tanto, el procedimiento fiscal de visita domiciliaria bien puede extinguirse por la revocación de la orden de visita domiciliaria, lo que no necesariamente implica que la misma ha dejado de existir y que retroactivamente también ha ocurrido esto último, sino que solamente se le ha privado de sus efectos jurídicos.

Conviene en este momento hacer patente que en materia fiscal existe el principio de la irrevocabilidad de los actos administrativos. Esto acontece con aquellos actos administrativos que se han declarado o constituido un derecho a favor de un particular, en cuyo caso, la autoridad fiscal sólo puede obtener la modificación de esa circunstancia previo juicio de nulidad iniciado en contra de su propio acto administrativo, así se desprende de lo dispuesto por el artículo 36 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que expresamente señala: *“Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales”*.

En este mismo sentido, Sergio Francisco de la Garza nos dice que *“los actos administrativos y los procedimientos de los que emanan tienen la característica de que las autoridades de las que proceden no pueden revocarlos cuando la revocación produzca un perjuicio a alguien que tenga interés jurídico en que se mantengan. En otras palabras, las resoluciones administrativas tienen el carácter de estables”*⁴⁸

Así las cosas, en tratándose de la orden de visita domiciliaria, no existe ningún obstáculo contrario a la autoridad fiscal emisora del mismo, para que pueda revocarla, dado que, si bien es cierto se trata de un acto administrativo fiscal en toda su extensión, más cierto es que su permanencia en el mundo objetivo no genera ningún

⁴⁸ DE LA GARZA. Ob. Cit., p. 688.

derecho o interés jurídico a favor del particular visitado por lo que no debe ser considerado como un acto administrativo irrevocable.

Lo anterior no ocurre con la resolución definitiva dictada con motivo de la práctica y conclusión en todas sus etapas de un procedimiento fiscal de visita domiciliaria, dado que si del contenido de dicha resolución se desprende el reconocimiento o creación de derechos subjetivos a favor del particular contribuyente, entonces lo correcto es aplicar el principio de la irrevocabilidad de los actos administrativos favorables al particular, previsto por el artículo 36, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, dado que dicha resolución es el resultado de la apreciación, por parte de la autoridad fiscal y del mismo particular, de una verdad jurídico objetiva que no puede ser desatendida por la autoridad emisora del mismo.

b) La caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para concluir un procedimiento fiscal de visita domiciliaria. Esta causa de extinción del procedimiento fiscal de visita domiciliaria se desprende del texto del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, según el cual las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación.

El mismo precepto que comentamos permite que dicho plazo pueda ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, requiriendo para ello que el oficio por el que se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión, por la autoridad o autoridades que ordenaron la visita o revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria cambie de domicilio fiscal, en cuyo supuesto serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, los oficios de las prórrogas correspondientes.

Esta causal de extinción del procedimiento fiscal de visita domiciliaria implica que la autoridad fiscal no concluya el procedimiento de visita domiciliaria dentro del término de los seis meses a que se refiere el citado precepto, o de los términos de prórroga antes expuestos. En cuyo caso, caducan las facultades de la autoridad fiscal para poder ejercitar las facultades de comprobación en materia hacendaria. Al respecto es aplicable la tesis de jurisprudencia siguiente:

Novena Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIII, Enero de 2001
Tesis: II.1o.A.95 A
Página: 1818

VISITAS DOMICILIARIAS. PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a mil novecientos noventa y siete, época en la que se emitió la

orden de visita domiciliaria, no establecía plazo alguno para concluir el procedimiento de verificación, cuando se trata de contribuyentes que obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el exterior del país. Sin embargo, dicha circunstancia no significa que en esa hipótesis la autoridad fiscal se encontrara facultada para prolongar de manera indefinida sin causa fundada y motivada la práctica de la visita domiciliaria; pues de lo contrario se permitiría que las autoridades incumplieran las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, cuya observancia es obligatoria para toda autoridad, con independencia de las lagunas que pudieran existir en las disposiciones legales, por lo que si en un juicio de amparo, el Juez Federal estimó que en los casos de excepción a que alude el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, que el plazo para cumplir la visita domiciliaria era el de un año, tal determinación es adecuada en la medida que si el legislador estableció para la generalidad de los casos un lapso de seis meses, el señalado por el Juez de Distrito resulta justo, toda vez que, por una parte no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, y por otra, no permite que la afectación en los papeles y domicilio del particular quede al arbitrio de la autoridad. Luego entonces, si se establece el plazo de un año como razonable para la conclusión de la visita domiciliaria en los casos de excepción previstos en el artículo 46-A del código tributario federal, no impide a la autoridad hacendaria, que antes de la conclusión del citado plazo, mediante resolución escrita, fundada y motivada, que se haga del conocimiento del contribuyente con la debida oportunidad, pueda prorrogar la duración de la visita por periodos iguales hasta en dos ocasiones, como se previene para los demás casos en el párrafo segundo del citado precepto. De ahí que si el Juez de Distrito determinó que el acto de molestia debe tenerse por concluido en un año y este plazo ya feneció, no existe impedimento alguno para que restituya al quejoso en el goce de sus garantías individuales violadas.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 609/99. Promer de México, S.A. de C.V. 22 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Mondragón Reyes. Secretario: Isaías Zárate Martínez.

Amparo en revisión 611/99. Promer de México, S.A. de C.V. 22 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Mondragón Reyes. Secretario: Isaías Zárate Martínez.

c) Conclusión de la visita domiciliaria. Este supuesto de extinción del procedimiento fiscal de visita domiciliaria puede, a su vez, clasificarse en conclusión de tipo normal o en condiciones normales y en conclusión anticipada.

La conclusión a la que denominamos normal, es a la que se refiere el artículo 46, fracciones I y VI, del Código Fiscal de la Federación, y se presenta cuando la autoridad ha desahogado todos los procedimientos de auditoria, necesarios para la satisfacción del objeto de la visita domiciliaria, por tanto, concluye la revisión y se levanta el acta final, de la cual se entrega al visitado o la persona con quien se entiende la diligencia una copia.

La visita domiciliaria concluye anticipadamente cuando el visitado ha presentado, dentro de los plazos autorizados por la autoridad fiscal, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, en cuyo caso se debe levantar acta circunstanciada en la que se señale la razón de tal hecho.

Expuestas las formas de extinción del procedimiento administrativo de visita domiciliaria, debemos concluir que en los tres supuestos, el acto administrativo existe y por tanto, todas y cada una de las actuaciones de la autoridad fiscal, constituyen en sí mismas, elementos constitutivos de una verdad objetiva o material que no puede eludirse al momento de siquiera pensar en emitir una nueva orden de auditoria por el mismo ejercicio y las mismas contribuciones, como erróneamente lo autoriza el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO 3 DEL PROCEDIMIENTO CONTRADICTORIO

3.1. Concepto de Procedimiento Contradictorio.

En el párrafo 1.6.1. de nuestro estudio determinamos la distinción que priva en materia de proceso y procedimiento administrativos. Entre otras cosas, precisamos que el proceso administrativo obedece a una conformación de estructura tripersonal, en donde dos partes en igualdad de circunstancias, cuando menos adjetivas y legales, se confrontan y someten sus diferencias ante un tercero, quien por virtud de una función jurisdiccional propia de su encargo dirime dicha controversia y da la razón a quien jurídica y objetivamente ha acreditado tenerla; en cambio, en el procedimiento administrativo no existe esta conformación tripersonal, es decir, no participa en la creación de un acto administrativo un tercer sujeto al que, por virtud de una potestad jurisdiccional, el administrado y la administración sometan un asunto determinado, por el contrario, estamos en presencia del desarrollo y creación de actos administrativos cuya principal característica es la unilateralidad de la voluntad de la autoridad administrativa, que se traduce en actos de molestia que eventualmente pueden constituir actos privativos en contra del particular.

Pese a la distinción apuntada, debemos tener presente que al tratarse en uno y en otro caso de actos procesales y actos de procedimiento, el orden jurídico establece

ciertos principios o reglas fundamentales que los gobiernan y encausan hacia el fin por ellos perseguido. Dentro de estas consideraciones fundamentales hayamos a las garantías de audiencia, legalidad, certeza y seguridad jurídicas plasmadas en los artículos 14 y 16 Constitucionales de los que ya antes hemos hablado.

Estas garantías individuales operan por igual tanto en el proceso como en el procedimiento administrativo, dado que persiguen dotar al particular del pleno convencimiento de que sus derechos subjetivos son y serán respetados durante el desarrollo de los actos del proceso y del procedimiento y hasta su conclusión con una resolución definitiva. Así, hablamos de que todo particular solamente puede ser molestado o privado de sus derechos previa orden de autoridad competente en la que funde y motive la causa legal de su actuar y conforme a las leyes del procedimiento; asimismo debe permitírsele al particular ser oído y vencido en un procedimiento o juicio, lo que se traduce en el reconocimiento que el orden constitucional realiza al derecho de defensa del particular.

Esta posibilidad de defensa del particular no sólo ocurre entonces en tratándose de actos procesales o jurisdiccionales, sino que también se hace patente en los actos de procedimiento administrativo, ya que consiste en la posibilidad que tiene un particular de que se le permita alegar y ofrecer las pruebas que a su interés convenga respecto de las circunstancias apreciadas por la autoridad durante el desarrollo del procedimiento.

Este derecho de defensa del particular, reconocido constitucionalmente, surge de un principio operante en los procesos jurisdiccionales, que se hace extensivo a determinados procedimientos administrativos, conocido como principio de contradicción, según el cual debe reconocerse que existen en todo proceso o procedimiento intereses opuestos que deben ser confrontados entre sí permitiéndose toda alegación por sus respectivos detentadores antes de poder arribar a una resolución definitiva sobre la prevalencia de uno de ellos sobre el otro.

Respecto de esto último, debemos aclarar que este principio de contradicción existe siempre en todo proceso jurisdiccional, sin embargo, no siempre existe en todo procedimiento administrativo, es decir, no todo procedimiento administrativo es contradictorio dado que no concurren intereses opuestos en el mismo.

Así las cosas, por procedimiento administrativo contradictorio entendemos *“el planteamiento jurídico de pretensiones incompatibles entre sí, entre dos o mas partes, de acuerdo con normas de procedimiento preestablecidas”*⁴⁹

Por lo anterior, siendo el procedimiento administrativo *“el instrumento jurídico por el que se viabiliza el actuar de la relación administrado-administración”*⁵⁰ siempre en busca del respeto al Estado de Derecho en la emisión de los actos administrativos, es una cuestión de gran importancia la determinación de los principios fundamentales que

⁴⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Definitividad del procedimiento administrativo fiscal. Ob . Cit. p. 275

⁵⁰ DROMÍ. Ob. Cit. p. 835.

rigen al mismo (*legalidad, oficialidad, informalismo, publicidad, decoro y buen orden, audiencia, verdad jurídica objetiva, contradicción, etc. ver supra 1.6.2*). Así determinamos la existencia del principio de contradicción, que si bien no rige siempre a todos los procedimientos administrativos, tratándose del procedimiento administrativo fiscal de visita domiciliaria si opera el mismo pues existe una pretensión administrativa de la autoridad fiscal, consistente en un afán recaudatorio, teniendo en frente un interés de resistencia del particular a dicha pretensión de la autoridad.

En este sentido, dado que en el procedimiento fiscal de visita domiciliaria, la existencia de un *“procedimiento garantizador, contradictorio, no impide ni dificulta el acierto en las decisiones administrativas, ni entorpece el funcionamiento de los órganos administrativos, ni burocratiza las relaciones con la administración, ha de quedar claro que las garantías que dicho procedimiento ofrece a los interesados deben ser efectivas dentro del procedimiento mismo”*⁵¹, en otras palabras, la relación administración-administrado, *“que se compone de situaciones jurídicas de deber o de poder, según la posición pasiva o activa en la alteridad pública-administrativa”*⁵², debe ser gobernada por cuestiones metapositivas, más allá de las normas jurídicas mismas, que la doten de certeza y seguridad y que facilite *“los medios para el efectivo ejercicio de los derechos constitucionales, y entre ellos, el procedimiento administrativo es la herramienta más idónea como resguardo contra los desbordes del obrar de la*

⁵¹ BARNES, Javier (Comp.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Ed. Civitas, España 1993, p. 26.

⁵² DROMI. Ob. Cit. p. 849.

Administración”.⁵³

La existencia de los procedimientos contradictorios, refiriéndonos al de visita domiciliaria tiene su justificación en la necesidad de que *“los destinatarios de las resoluciones administrativas deban tener la oportunidad de expresar sus puntos de vista oportunamente siempre que sus intereses puedan verse afectados de forma apreciable o significativa”*.⁵⁴ Es decir, la característica de contradictorio de un procedimiento, no surge de la existencia de un conflicto de intereses, como ocurre en el proceso contencioso administrativo o en tratándose de los medios de impugnación administrativa, sino de la posibilidad de que los intereses de los particulares involucrados en un procedimiento administrativo puedan verse afectados, lo que no necesariamente implica que se afecten, de ahí que en los procedimientos administrativos, como lo reconoce la jurisprudencia española, sea *“consustancial su carácter contradictorio, lo cual supone la existencia de la posibilidad de hacer valer, dentro del procedimiento, los distintos intereses en juego, así como, en segundo término que esos distintos intereses puedan ser adecuadamente confrontados por sus respectivos titulares antes de adoptarse una decisión definitiva”*.⁵⁵

Como hemos visto, en nuestro orden jurídico se reconoce la existencia de los procedimientos administrativos contradictorios, lo que se desprende de la interpretación armónica de los artículos 14 y 16 constitucionales, el primero de los preceptos referidos

⁵³ DROMI. Ob. Cit. p. 835.

⁵⁴ BARNES (comp.). Ob. Cit. p. 95.

⁵⁵ Idem. p. 132.

consagra el principio y la garantía de audiencia, el segundo, el principio de legalidad, del que se desprenden a su vez las garantías de certeza y seguridad jurídicas, en otras palabras, la interpretación conjunta de dichos preceptos nos hace concluir que el derecho de defensa debe atenderse por igual tanto en un proceso como en un procedimiento administrativo, *“porque es evidente que el poder estatal no se ejerce hoy en día a través de contactos puntuales y esporádicos o por la vía de breves órdenes, sino por medio de encuentros permanentes, conversaciones y explicaciones en la búsqueda del consenso y de la aceptación”*.⁵⁶

La existencia de los procedimientos administrativos contradictorios, se desprende también de la jurisprudencia nacional, como lo demuestra la tesis siguiente:

Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 574
Página: 417

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. El artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación concede a los inconformes con las actas de auditoría fiscal levantadas con motivo de visitas domiciliarias, la más amplia garantía de ser oídos en el procedimiento administrativo correspondiente, por cuanto les otorga el derecho procesal de ofrecer en él las pruebas pertinentes, que deberán rendirse simultáneamente con su inconformidad o, a más tardar, dentro de los treinta días siguientes a la presentación de la misma, sin que prohíba de modo alguno la petición de informes a las autoridades fiscales y la rendición de la prueba pericial. Consecuentemente, la omisión de considerar las pruebas ofrecidas por el causante en la fase oficiosa del procedimiento, se traduce en la

⁵⁶ BARNES (comp.). Ob. Cit., p. 323.

inobservancia de una formalidad procesal que hace nugatoria la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional y que, en lo relativo, respeta el precepto fiscal en comentario.

Séptima Época:

Revisión fiscal 83/78. Carnes y Alimentos Refrigerados, S. A. 22 de marzo de 1979. Cinco votos.

Revisión fiscal 55/79. Industrias Capri, S. A. 30 de junio de 1980. Mayoría de cuatro votos.

Revisión fiscal 75/79. A. Y. V. I., S. A. 30 de junio de 1980. Mayoría de cuatro votos.

Revisión fiscal 89/79. Pelletier, S. A. 14 de agosto de 1980. Unanimidad de cuatro votos.

Revisión fiscal 98/79. Mercería el Porvenir, S. A. 27 de octubre de 1980. Mayoría de cuatro votos.

Finalmente podemos concluir que un procedimiento es contradictorio cuando durante el desarrollo de todas y cada una de las etapas del mismo existe una interacción permanente entre el particular y el órgano del estado encargado de desahogarlo, existiendo desde el momento mismo en que se entabla la primera comunicación con el gobernado, y se vuelve, su intervención, un derecho-obligación durante el desarrollo del procedimiento, ya haciéndolo de manera oral o ya escrita, con el único fin común de llegar a la verdad jurídica objetiva derivada de las circunstancias particulares del procedimiento administrativo en el caso concreto. Durante el desarrollo del procedimiento tanto el particular como la autoridad, por virtud del principio de contradicción pueden alegar y ofrecer los medios de prueba necesarios para acreditar sus respectivas afirmaciones. Esta descripción corresponde, en efecto, a un procedimiento en el que el respeto a las garantías de certeza y seguridad jurídicas y a los intereses públicos y privados, es el eje central de la relación administrado-

administración, y ante la posibilidad latente de que se vean afectadas las prerrogativas fundamentales del particular. El fin del procedimiento contradictorio, en palabras de Devis Echandiá,⁵⁷ es: *“por una parte, la satisfacción del interés público en la buena justicia y en la tutela del derecho objetivo y, por otra parte, la tutela del derecho constitucional de defensa y de la libertad individual en sus distintos aspectos.”*

3.2. Principios que Rigen al Procedimiento Contradictorio.

En el párrafo 1.6.2. analizamos los principios que rigen a los procedimientos fiscales, de éstos a los procedimientos contradictorios existen únicamente una cuestión terminológica, en esencia se trata de procedimientos administrativos que se rigen por normas de derecho positivo, es decir, contenidas en ordenamientos jurídicos vigentes, sin embargo existen algunos otros parámetros gobernantes de las relaciones particular-Estado en un procedimiento administrativo, tales son los llamados principios jurídicos fundamentales del procedimiento administrativo, que son “pautas directrices que definen su esencia y justifican su existencia, permitiendo explicar, más allá de las regulaciones procesales dogmáticas, su por qué y su para qué.”⁵⁸

A efecto de no redundar en un tópico ya expuesto, debemos únicamente delimitar los principios del procedimiento administrativo que son aplicables a los procedimientos administrativos contradictorios, es decir, todo procedimiento

⁵⁷ DEVIS ECHANDIA. Hernano. *Teoría General del Proceso. Tomo I.* Ed. Universidad. Argentina, 1984, p. 223.

⁵⁸ DROMI. Ob. Cit. p. 841.

administrativo se rige por los principios ya expuestos, sin embargo y dadas las características y particularidades de cada procedimiento administrativo, los principios que le rigen son muy variados, así por ejemplo, no operan por igual los principios en los procedimientos de elaboración de normas reglamentarias, que en aquellos en que se emiten actos administrativos individualizados o en aquellos de elaboración de actos administrativos generalizados. De tal suerte, la espina dorsal de este párrafo es la determinación de sólo aquellos principios que operan en los procedimientos administrativos de tipo contradictorio, porque no todo procedimiento administrativo es contradictorio, de ahí que debamos delimitar los principios que le rigen.

En este orden de ideas, además de los principios de legalidad, oficialidad, informalismo, publicidad, decoro y buen orden, audiencia, verdad jurídica objetiva y de contradicción, ya expuestos con anterioridad, deben agregarse los siguientes principios rectores de los procedimientos administrativos de tipo contradictorio:

- a) *Gratuidad*. Se persigue con este principio evitar que la Administración ponga trabas contributivas al procedimiento administrativo.
- b) *Transparencia*. Que permite ver con claridad el actuar de los órganos del Estado, a la luz de los principios de legalidad y audiencia.
- c) *Eficacia*. Tiene como objeto hacer más eficiente el actuar de la autoridad y la participación de los interesados en el procedimiento administrativo.
- d) *Concentración*. Su finalidad es reunir la actividad procedimental en el menor

número de actos posibles.

- e) *Celeridad*. A fin de simplificar la actividad procedimental, prescindiendo de tramitaciones dilatorias o superfluas.
- f) *Saneamiento*. La autoridad administrativa debe señalar al particular, los defectos u omisiones de que adolezcan sus manifestaciones a fin de proveer lo mejor posible en la esfera de la función administrativa que desempeña.
- g) *Adquisición*. Muy relacionado con el principio de la verdad jurídica objetiva o material, expresa que los resultados de las investigaciones y alegaciones, tanto del particular, como del ente estatal, quedan adquiridos para el procedimiento, teniendo plena eficacia probatoria, independientemente de la parte de donde provengan (sea la autoridad o sea el particular quien la proponga).
- h) *Inmediatez*. La autoridad administrativa, debe tener contacto directo con el particular y los hechos y circunstancias que envuelven al procedimiento.
- i) *Congruencia*. Se traduce *"en la exacta correlación entre la petición o la pretensión y la resolución final que se dicte en consecuencia, es decir, significa conformidad de extensión, concepto y alcance entre lo resuelto en el procedimiento administrativo y los antecedentes de hecho y las disposiciones jurídicas aplicadas."*⁵⁹
- j) *Actos propios*. Según este principio, *"no es válido ir contra los propios actos cuando éstos reúnen los requisitos y presupuestos previstos en la ley y con ellos*

⁵⁹ RODRÍGUEZ LOBATO. *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*. Ob. Cit. p. 276.

se determina una situación jurídica,⁶⁰ es decir, cuando los actos administrativos gozan de validez jurídica.

Los principios referidos deben ser interpretados conjunta y armónicamente, cuyo resultado deberá ser desde luego, la existencia de un procedimiento administrativo, de carácter contradictorio, que sea activo, simple, eficaz y al mismo tiempo respetuoso de los derechos e intereses de los administrados y de la administración.

3.3. Características del Procedimiento Contradictorio.

En este sentido, nos parece interesante comentar la coincidencia que sobre el particular existe en la doctrina, al respecto hacemos nuestra la identificación de las características del procedimiento contradictorio delineadas por Roberto Dromi en su obra Derecho Administrativo al referirse al principio de defensa (también llamado contradictorio), y por Catalina García Vizcaíno en su obra Derecho Tributario al referirse al debido proceso, ambos autores, coinciden en señalar que las características de estos principios, que desde luego son aplicables a los procedimientos administrativos, son las siguientes:

- a) **Es contradictorio en sentido estricto. El derecho a ser oído.** Esta característica del procedimiento administrativo contradictorio, se traduce en la posibilidad de que los interesados tengan el leal conocimiento de las

⁶⁰ RODRÍGUEZ LOBATO. Definitividad del procedimiento administrativo fiscal. Ob. Cit. p. 277.

actuaciones administrativas; que se les brinde la oportunidad de expresar sus razones antes y después de la emisión del acto administrativo, y en su caso, hacerse patrocinar y representar profesionalmente en tratándose de cuestiones jurídicas.

b) Es participativo. La posibilidad de ofrecer y producir pruebas. La característica que comentamos nos enseña que corresponde a los órganos administrativos que intervienen durante el desarrollo del procedimiento administrativo realizar todas las diligencias tendientes a la averiguación de los hechos y omisiones que motivan la decisión, independientemente del derecho de los particulares a ofrecer y producir las pruebas que sean pertinentes.

c) Es decisorio o resolutorio. Obtener una resolución fundada. La resolución que se emita en el procedimiento administrativo se traduce en que el acto administrativo que se emita al concluir el procedimiento administrativo haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fuere conducente a la solución del caso.

3.4. La Visita Domiciliaria como Procedimiento Contradictorio.

Siguiendo a Vicente O. Díaz, *“cuando se pone al contribuyente en una reja previa a que pueda manifestar libremente los derechos relativos a su descargo, tomando el derecho a manifestar como un verdadero ejercicio sin restricción de ninguna índole o jurisdicción, y que por medio de la restricción se afectan incluso las raigambres constitucionales de todo sujeto “people” que está en el círculo de*

*imputación, ello no es una norma de proceso válida*⁶¹ porque se impide al contribuyente la defensa previa a la exigibilidad de una pretensión fiscal. Esta consideración nos hace suponer que siendo el procedimiento de visita domiciliaria un procedimiento formalmente administrativo y materialmente fiscal, no le impide estar sujeto a los principios fundamentales del procedimiento administrativo, y más precisamente a los principios que rigen en los procedimientos administrativos contradictorios, ello en virtud de que el procedimiento de visita domiciliaria es un procedimiento generador de un acto administrativo que puede derivar en perjuicio de los intereses del particular, de tal suerte que reconocemos la existencia del procedimiento administrativo fiscal como un procedimiento contradictorio, pero debemos ubicar ahora dentro de este mismo rubro a la visita domiciliaria y corroborar que sobre la misma operan por igual los principios del procedimiento administrativo fiscal de tipo contradictorio, dado que existen algunos procedimientos administrativos fiscales que no son contradictorios por no existir una oposición a los interés recaudatorios de la autoridad fiscal, tal sería el caso, por ejemplo, de los procedimientos administrativos que se siguen para la inscripción del particular en el Registro Federal de Contribuyentes o para formular alguna consulta a la autoridad fiscal.

En este sentido, los contribuyentes tienen derecho a la vigencia irrestricta de la certeza y seguridad jurídica, el pleno convencimiento de que sus prerrogativas

⁶¹ DÍAZ. Ob. Cit. ps. 43 y 44.

fundamentales son y deben ser respetados ante cualquier actuación de la autoridad fiscal.

Por otra parte, la actividad fiscalizadora de los entes tributarios *“opera como un instrumento puesto al servicio de la verdad tributaria, ello debe ser correspondido con la obtención de una verdad-verdad, y no de cualquier “verdad” por parte de la administración cuando ejerce los poderes inherentes a su cometido legal,*⁶² no cabe el sacrificio de la verdad objetiva en manos de una verdad excesivamente formal.

En materia fiscal, primordialmente, la obtención de esta verdad objetiva se traduce en el respeto irrestricto de los intereses públicos del Estado y la sociedad y el interés particular del destinatario de una orden de visita domiciliaria. La justificación teleológica de la existencia de los procedimientos de fiscalización ya la hemos expuesto (supra 1.1.), la justificación de dar la calificación de contradictorio a los procedimientos fiscales de visita domiciliaria surge de la necesidad misma de proteger y tutelar el Estado de Derecho; la armonía y el orden social no serían nada si el *imperium* del Estado no tuviera límites o no existieran las trincheras protectoras de las garantías individuales del particular. Entre más respeto exista de las prerrogativas fundamentales del particular, el acto de autoridad alcanzará mayor validez.

Los procedimientos contradictorios se presentan entonces como un medio, bastante poco explorado, que permiten tanto a la autoridad como al particular la

⁶²DÍAZ. Ob. Cit. p. 123

obtención de resoluciones más apegadas al Estado de Derecho y a los principios y garantías constitucionales que rigen en materia administrativa.

En este sentido, no menos importante es la función que en materia fiscal, particularmente en tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación, desempeñan los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídicas, audiencia, oficialidad, contradicción, verdad jurídica objetiva material, congruencia y de los actos propios. Le invierten un dinamismo y eficacia tales que hacen que los actos de autoridad fiscal, que tan importantes son para la satisfacción de los intereses nacionales, sean validos y perfectamente obligatorios y exigibles a los particulares. No sería concebible, ni mucho menos admisible, un procedimiento fiscal de visita domiciliaria en el que no se emitiera una orden por escrito, emitida por autoridad competente en la que fundara y motivara su actuación; como tampoco lo sería el desahogo de la misma sin la notificación al destinatario de la orden de visita domiciliaria, del inicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y sin su intervención durante todo el desarrollo de la misma: necesitan los visitadores fiscales establecer y mantener una relación con el destinatario de la orden para obtener todos los elementos que le permitan integrar y desahogar los procedimientos de auditoría a fin de emitir una resolución respecto de la visita practicada al destinatario y evaluar si ha cumplido o no con las disposiciones fiscales; de igual forma sería inconcebible un procedimiento fiscal de visita domiciliaria si no se le permitiera al particular ofrecer y alegar lo que considere que debe alegar durante el desarrollo de la visita domiciliaria, lo

que, como hemos visto, no implica un conflicto de intereses sino la posibilidad y el derecho de defensa del particular, es decir, la posibilidad de intervención permanente en el desarrollo de la visita, deriven de ella o no consecuencias negativas para el sujeto pasivo de la revisión fiscal; y, finalmente, no sería concebible un procedimiento fiscal de visita domiciliaria que impidiera al particular tener el pleno convencimiento de que desahogado un procedimiento de esta naturaleza los actos realizados en él tendrían el carácter de validez y vigencia, y que la autoridad no podría volver a revisar y modificar situaciones respecto de las cuales ya hay opiniones o conclusiones perfectamente válidas y existentes, por haberse desarrollado de acuerdo con los requisitos legales.

Por todo lo anterior no puede negarse a la visita domiciliaria, como procedimiento administrativo fiscal, la característica de ser un procedimiento contradictorio, en atención a que convergen en él y son operantes todos los principios fundamentales que rigen este tipo de procedimientos. Por tanto, debemos reconocer que la visita domiciliaria es un procedimiento contradictorio, porque *“aun en los casos en que la legislación adopta patrones de más severidad para juzgar la conducta de los contribuyentes, ello no es sinónimo de abandono de garantías para el imputado, porque en todos los casos se le deberá de garantizar el derecho de contradicción pleno antes de considerarlo pasible de situación determinada.”*⁶³

⁶³ SIERRA, Briceño. *Derecho procesal fiscal*. Cárdenas Editor, México, 1975, p. 205.

CAPITULO 4.
DEFINITIVIDAD Y FIRMEZA
DEL PROCEDIMIENTO FISCAL DE VISITA DOMICILIARIA.

4.1. Concepto de “Definitividad”.

El tema que estamos por abordar no es nada sencillo, sobre todo si partimos de que la palabra “definitividad” no existe como tal en el Diccionario de la Lengua Española. Se trata de una palabra compuesta, integrada a su vez por el término “*definitivo*” y por el sufijo “*idad*”: el primero, se refiere a todo aquello que decide, resuelve o concluye un asunto; el segundo, forma nombres abstractos con significación de calidad, es decir, describe una cualidad o característica del objeto referido. Así, por “definitividad”, debe entenderse la cualidad o característica de *definitivo* de que goza un asunto o acto, en virtud de haber sido *resuelto, concluido o decidido*.

El concepto que estamos comentando, en el campo del Derecho, es empleado comúnmente en los tribunales e instancias procesales y procedimentales por los profesionistas y estudiosos del Derecho, quienes lo utilizan, generalmente, para hacer referencia a aquellos actos jurídicos de la autoridad estatal dictados en ejercicio de cualquiera de las funciones públicas: ejecutivas, legislativas o judiciales que deciden, concluyen o resuelven una situación jurídica determinada de la cual conocen en razón de su respectiva competencia, ya sea creando derechos u obligaciones para los particulares, ya estableciendo normas generales que determinan o modifican su esfera

jurídica, o bien, resolviendo un litigio o controversia. Sin embargo, desde este momento debemos limitar el análisis del concepto de referencia, únicamente a aquellos actos emitidos por las autoridades del Estado encargadas de las funciones ejecutivas, también llamadas administrativas, y de manera particular a los actos de las autoridades fiscales, que son de naturaleza jurídica administrativa; lo que no necesariamente implica dejar de lado, principalmente, las consideraciones que dicho concepto merece desde el punto de vista jurisdiccional.

Ahora bien, el concepto de *definitividad* por lo que corresponde a nuestro estudio debe explicarse sobre la base de dos objetos determinados, a saber: a) el acto administrativo y, b) el procedimiento administrativo. Al respecto se debe tener en cuenta, por ser de explorado derecho, que no todo acto administrativo es definitivo y que de igual forma no todo procedimiento administrativo es definitivo, de ahí que deba explicarse cuándo se actualiza esa característica en uno y otro caso.

En este sentido, el contenido semántico de la palabra "*definitivo*" implica reconocer que el acto o procedimiento administrativos definen, deciden, resuelven o concluyen un asunto o cuestión determinados.

Esta concepción demasiado ambigua debe ser profundizada desde la perspectiva del Derecho y a fin de determinar el momento en que se puede hablar de un acto administrativo definitivo y cuándo de un procedimiento administrativo dotado de

esa misma característica, no olvidando desde luego que todo acto administrativo definitivo es producto de un procedimiento previo.

Así las cosas, respecto del acto administrativo se ha señalado que él mismo es definitivo cuando con él se ha concluido y resuelto el fondo de un asunto o expediente determinado.

Para entender este sentido de la definitividad, debemos invocar uno de los principios jurídicos trascendentales en nuestro sistema jurídico, sobre todo si partimos de que rige a la institución jurídica de defensa más importante del sistema jurídico mexicano: EL AMPARO. Nos referimos al Principio de definitividad, según el cual, sólo son impugnables mediante aquél medio extraordinario de defensa, aquellas resoluciones de las que previamente se han agotado todos los medios de defensa ordinarios con que cuenta el gobernado para tratar de obtener la revocación, modificación o nulidad del acto de autoridad, o bien, porque no exista ese medio de defensa ordinario capaz de modificarlo, revocarlo o nulificarlo; es, a decir del Instituto de Especialización Jurídica de la Suprema Corte de Judicial de la Nación, *“el principio que hace procedente el juicio de garantías únicamente respecto de actos definitivos”*,⁶⁴ que son aquellos, insistimos, que resuelven el fondo de un asunto, o aquellos otros, que sin resolver el fondo del asunto, lo concluyen y dan por terminado.

⁶⁴ Instituto de Especialización Judicial de la SCJN. *Manual del Juicio de Amparo*. Ed. Themis, México, 1988, p. 31

Este mismo principio de definitividad del acto administrativo rige de igual forma en el juicio contencioso administrativo, seguido, en materia fiscal, por el particular afectado por un acto de autoridad fiscal, y se refiere a que sólo pueden ser objeto de juicio de nulidad los actos de autoridad fiscal que sean definitivos.

Ahora bien, si el principio de definitividad lo interpretamos a *contrario sensu*, diríamos que no son impugnables por dicho medio extraordinario de defensa, aquellos actos que no son definitivos. Se concluye entonces que la definitividad de los actos de autoridad es un requisito previo de su posibilidad de impugnación.

En otras palabras, la posibilidad de impugnación de los actos administrativos esta condicionada al previo reconocimiento de la cualidad de ser definitivos, ya que incluso los actos de mero trámite o impulso procedimental pueden ser impugnados, a pesar de no ser definitivos en el sentido estricto del término, ya que no debemos afirmar terminantemente que los actos de trámite o interlocutorios son irrecurribles o inimpugnables, sino que su posibilidad de impugnación, insistimos, está supeditada a la posibilidad de impugnación del acto definitivo, verbigracia, en materia fiscal, los Tribunales Federales han dicho que *“las actas de inspección o auditoría fiscal encuadran dentro de la categoría de actos de trámite o instrumentales, ya que no ponen fin a la vía administrativa, sino que sólo sirven para ilustrar y aportar todos los datos necesarios para que recaiga una decisión final que, en su caso, se manifestará con la forma de liquidación (acto administrativo definitivo o resolutorio), de ahí que, por*

regla general, dichas actas no sean impugnables, sino hasta en tanto se emita la resolución definitiva, oportunidad en la cual, podrán plantearse todas las irregularidades que el visitado aprecie sobre el modo en que el procedimiento se ha tramitado, así como sobre la legalidad de todos y cada uno de los actos que lo originaron". Confirma lo antes expuesto, la tesis de jurisprudencia siguiente:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VIII, Diciembre de 1998
Tesis: 2a. CXLIII/98
Página: 421

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. EL AMPARO ES IMPROCEDENTE EN SU CONTRA, PORQUE NO CONSTITUYEN RESOLUCIONES FISCALES DEFINITIVAS. Las actas de inspección o auditoría fiscal encuadran dentro de la categoría de actos de trámite o instrumentales, ya que no ponen fin a la vía administrativa, sino que sólo sirven para ilustrar y aportar todos los datos necesarios para que recaiga una decisión final que, en su caso, se manifestará con la forma de liquidación (acto administrativo definitivo o resolutorio), de ahí que, por regla general, dichas actas no sean impugnables. Sin embargo, la irrecurribilidad de tales actas es una regla de orden y no una regla material absoluta, pues no se puede afirmar que los actos de trámite no son impugnables o inmunes a los medios de defensa. Lo que quiere decirse, simplemente, es que los actos de trámite, no son impugnables aisladamente, sino en su caso, hasta que se produzca la resolución final del procedimiento, oportunidad en la cual podrán plantearse todas las irregularidades que el visitado aprecie sobre el modo en que el procedimiento se ha tramitado, así como sobre la legalidad de todos y cada uno de los actos que lo originaron, como falta de identificación de los visitantes, entre otros.

Amparo en revisión 1908/98. Sushi Servicios, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1998. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel de Jesús Alvarado Esquivel.

Sobre este particular, la Doctrina nos dice que *“el acto administrativo definitivo o decisión definitiva es el que resuelve sobre el fondo de la cuestión planteada y el que, siendo de trámite, impide totalmente la continuación del reclamo interpuesto. Este último es asimilado a la decisión de fondo y se le confiere definitividad procesal, en tutela de la instancia judicial a la que tienen derecho los administrados”*⁶⁵; por su parte Garrido Falla nos dice que *“una resolución es definitiva cuando resuelve, por disposición del Órgano competente, la cuestión planteada”*⁶⁶; *“la definitividad del efecto jurídico incumbe al negocio jurídico de fondo, al objeto, al qué del acto; por eso se dice que el acto administrativo alude al fondo de la cuestión planteada, diferenciándose del acto interlocutorio de mero trámite que, como su nombre lo indica, concierne al desenvolvimiento del trámite, posibilitándolo u obstaculizándolo”*⁶⁷, es decir, *“de las múltiples formas jurídicas sólo son impugnables directamente los actos administrativos, y de ellos únicamente los definitivos”*⁶⁸.

Así las cosas, son definitivos aquellos actos que producen efectos jurídicos desde su pronunciamiento, a diferencia de los actos interlocutorios o de mero trámite en los que sus efectos jurídicos se ven diferidos hasta el momento de que se dicta el acto o resolución definitiva al que dan vida paulatinamente, por lo que los actos de trámite sólo son impugnables hasta en tanto sobrevenga dicha resolución definitiva que pueda ser recurrida.

⁶⁵ DROMI. Ob. Cit. p. 227.

⁶⁶ GARRIDO FALLA. Fernando. *Tratado de derecho administrativo*. Vol. I, Parte General. 12ª ed., Ed. Tecnos, Madrid. p. 506.

⁶⁷ DROMI. Ob. Cit. p. 226.

⁶⁸ Idem.

Respecto de la definitividad de un procedimiento administrativo, ésta característica debe buscarse en la definitividad del acto administrativo mismo, es decir, si la resolución definitiva que resuelve el fondo de un asunto determinado es el resultado de una serie concatenada de actos interlocutorios o de trámite que siguieron un desarrollo lógico dentro de un procedimiento, éste procedimiento administrativo se vuelve definitivo por el sólo hecho de haber desembocado en la creación de una situación jurídica concreta. En otras palabras, la definitividad del procedimiento administrativo debe buscarse en la definitividad de la resolución final pronunciada con motivo de aquel, o como lo sostiene el maestro Rodríguez Lobato: *“así como la resolución administrativa al determinar para el contribuyente una situación fiscal respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisos y determinados, crea en su favor derechos subjetivos que deben ser respetados y que no pueden ser desconocidos, al menos en sede administrativa... igualmente... el procedimiento que sirve de antecedente a esa resolución participa de esa misma característica de definitividad”*.⁶⁹

Además de lo anterior, consideramos también que la definitividad del procedimiento administrativo debe buscarse en el principio de contradicción que rige a algunos de esos procedimientos, es decir, debe determinarse si se trata de un procedimiento contradictorio, pues no todo procedimiento administrativo es contradictorio y tampoco todo acto administrativo definitivo es producto de un

⁶⁹ RODRIGUEZ LOBATO. *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*. Ob. Cit. p. 280

procedimiento administrativo contradictorio. En el apartado subsecuente hablaremos de la definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria, el que, como hemos visto, es un procedimiento contradictorio.

En este orden de ideas, se trata de actos y procedimientos en los cuales los principios de la verdad jurídica objetiva, de congruencia, de contradicción, legalidad, buena fe y el de los llamados actos propios, de los que ya antes hemos hablado (supra 1.6.2 y 3.2) juegan un papel muy importante. Sin el respeto puntual de dichos principios, los actos de autoridad *“serían simples actos materiales, intrascendentes en el mundo del derecho, y se aceptaría un principio de anarquía, de caos o de irregularidad social”*⁷⁰, se violarían las garantías de certeza y seguridad jurídicas de los interesados en los actos administrativos y se les colocaría en un completo estado de indefensión.

En resumen, por virtud del Derecho, el particular queda sujeto al desarrollo de procedimientos y actos administrativos de los que se presume su legalidad. El Derecho también garantiza al particular el pleno convencimiento de que sus derechos fundamentales están siendo respetados por la autoridad durante el desarrollo del procedimiento administrativo, por tanto, garantiza también, que se observen los principios rectores del procedimiento administrativo, procedimiento que permite a la autoridad conocer si los particulares están o no acatando las disposiciones legales para

⁷⁰ RODRÍGUEZ LOBATO. Ob. Cit. p. 280.

poder actuar en consecuencia. La atención oportuna de los principios citados evita cualquier posibilidad de vicio en su actuar y genera, de este modo, una relación de buena fe entre el particular y la autoridad, lo que permite establecer verdades jurídicas y materiales, cuya fuente son los mismos actos del procedimiento administrativo, irrefutables y perennes.

4.2. Definitividad del Procedimiento de Visita Domiciliaria.

Estudiada en nuestro trabajo la necesidad-obligación de que el Estado, particularmente la autoridad hacendaria que de él depende, verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los jurídicamente obligados a cumplirlas, debe precisarse en qué consiste y de dónde proviene la definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria que, como también hemos sentado, está sujeto, amén de las normas jurídicas que lo rigen, a los principios generales del derecho que gobiernan a los actos administrativos.

En este sentido, la definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria, debe buscarse en el principio de contradicción que como hemos gobierna a este tipo de procedimientos.

Como hemos sostenido anteriormente la visita domiciliaria constituye un procedimiento administrativo contradictorio. Ello es así porque durante el desarrollo de

la visita domiciliaria las partes tuvieron oportunidad de alegar y ofrecer las pruebas que estimaron necesarias a fin de tutelar y proteger sus respectivos intereses.

En este sentido, la definitividad de los actos administrativos, particularmente de una visita domiciliaria, y del procedimiento administrativo que lleva ese nombre, tiene su origen en la existencia de un *conducta vinculante*, entre autoridad fiscal y contribuyente, “*entendemos por tal todo acto o serie de actos, toda forma de proceder que conlleve una variación del mundo externo, que en definitiva denote una posición determinada del sujeto, su agente, en un campo, materia o intereses también determinados*”⁷¹. La conducta vinculante se inspira en la buena fe guardada entre autoridad y particular, pero además deviene también de los rasgos característicos de los principios del procedimiento fiscal de visita domiciliaria que ya han visto la luz en nuestro estudio; por suma, la definitividad de la visita domiciliaria procede de la posibilidad de alegar y ofrecer pruebas durante el desarrollo del procedimiento, porque esa posibilidad constituye una conducta vinculante entre el contribuyente y la autoridad fiscal, y siempre que esa conducta vinculante reúna los siguientes requisitos:

- **Hechos o actos jurídicamente relevantes.** “*El acto en cuestión ha de revelar palmariamente un designio del autor, ha de tener repercusión en la relación específica de que se trate, siendo capaz de suscitar en terceros una confianza*

⁷¹ EKDAHL ESCOBAR, María Fernanda. *La doctrina de los actos propios*. Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1989. p. 105 y 107.

tal que los induzca a alterar su posición actual”⁷² En este enunciado se ven reflejados los principios de contradicción, buena fe y actos propios del procedimiento fiscal de visita domiciliaria, dado que, solamente cuando se atienden oportunamente a dichos principios, el contribuyente y la autoridad fiscal adquieren la confianza, certeza y seguridad del acto mismo, estando en posibilidades de reconocerle eficacia.

- **Hechos o actos inequívocos.** *“Implica necesariamente que el acto en cuestión habrá de conducir de un modo irrefutable a un único significado, siendo susceptible sólo de interpretación”*⁷³. Se reconoce el requisito de que los actos y hechos materia de la conducta vinculante proceden del respeto puntual del principio de la verdad jurídico objetiva obtenida durante el desarrollo del procedimiento de visita domiciliaria en el que, como característica principal del principio de contradicción, cada una de las partes (autoridad y contribuyente) ha alegado y ofrecido pruebas en tutela de sus respectivos intereses, por tanto, el procedimiento administrativo fiscal de visita domiciliaria se vuelve en efecto irrefutable y no puede desembocar su análisis en consideraciones con un contenido distinto al evidente.
- **Hechos o actos eficaces.** Las consecuencias del acto, aun cuando no crean situaciones jurídicas concretas, se verifican con su existencia misma, se fundamentan en la validez del acto, hablando de los actos de autoridad fiscal, al ser actos administrativos, gozan de la presunción de legalidad, amén que su

⁷² Idem.

⁷³ EKDAHL. Ob. Cit. p. 108.

desenvolvimiento se pretende fundar en la ley; salta a la vista, entonces, el principio de legalidad, como uno más de los lineamientos rectores de los procedimientos fiscales contradictorios y particularmente del procedimiento fiscal de visita domiciliaria.

Así las cosas, la definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria implica que dicho procedimiento fue desarrollado conforme a los principios rectores de los procedimientos administrativos contradictorios, girando la actividad de la autoridad y del contribuyente entorno de una conducta vinculante que les permitió a ambas partes reconocer verdades jurídico objetivas que no pueden ser modificadas arbitrariamente, al menos en sede administrativa, por lo que esta característica de definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria obliga a las partes a reconocer esas verdades jurídico objetivas.

Pese a lo anterior, existe indebidamente la posibilidad de que la autoridad fiscal desconozca o no reconozca verdades jurídico-objetivas y en una misma situación en que convergen identidad de sujetos, de actos y de pretensión contradictoria pueda molestar nuevamente al contribuyente en busca de una verdad distinta a la presuntamente reconocida. Este supuesto cierra el círculo de los elementos de la definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria y proviene del texto del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que autoriza a la autoridad fiscal a practicar un nuevo procedimiento de visita domiciliaria al mismo

contribuyente, por el mismo ejercicio fiscal y por las mismas contribuciones ya revisadas (hechos o actos que integraron la conducta vinculante) condicionándolo únicamente al requisito de que se emita una nueva orden de visita.

Como puede apreciarse, concurren los mismos sujetos del procedimiento de visita domiciliaria ya practicado; también asisten los hechos y actos ya revisados por la autoridad fiscal, siendo obvio pensar, y no sin razón, que al revisar el mismo ejercicio fiscal y las mismas contribuciones ya revisadas se revisarán también los actos integrantes y conformadores del primer procedimiento de visita domiciliaria, en los que los participantes depositaron su confianza; finalmente, en esto último radica la nueva pretensión contradictoria, en la posibilidad de que la autoridad fiscal vuelva a revisar al mismo sujeto y las mismas contribuciones de un mismo ejercicio fiscal ya revisado en busca de una verdad distinta a la presuntamente reconocida y atentatoria de las garantías de certeza y seguridad jurídicas del contribuyente. Podrá alegarse, que esa pretensión de molestar nuevamente al contribuyente no ha sido formulada por la autoridad, no obstante, es insuficiente todo argumento tendiente a negar su presencia ya que es evidente que existe en la ley, teniendo vigencia, eficacia y fuerza obligatoria, no requiriendo de manifestación alguna para su ejercicio, bastando solamente una nueva orden de visita domiciliaria.

La contradicción en la conducta vinculante referida surge del texto mismo de la ley y eso es contrario a todos los principios jurídicos que tanto se ensalzan en un

Estado de Derecho, más adelante formularemos nuestra propuesta de solución a tan grave problema, enunciando desde luego la justificación de nuestro proyecto, por el momento no dejemos de reconocer la definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria en que nos hemos detenido tanto, e insistimos que dicha definitividad del procedimiento fiscal de visita domiciliaria implica, por virtud del principio de contradicción, que ese procedimiento no puede ser revisado o modificado al menos en sede administrativa, por haber reconocido verdades jurídico objetivas producto de una conducta vinculante entre contribuyente y autoridad fiscal creada por la posibilidad de alegar y ofrecer las pruebas que a sus respectivos intereses convinieron dentro del procedimiento de marras.

4.3. Concepto de “firmeza”

Respecto del concepto de firmeza que interesa a nuestro estudio, ocurre una situación similar a la que se nos presentó respecto del concepto de “definitividad” que acabamos de agotar, particularmente por lo que corresponde al contenido semántico y jurídico que se le da en nuestra materia.

Ocurre, que en términos del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española dicho concepto se refiere a estabilidad, fortaleza, estado de firme; asimismo ese diccionario define por “firme” todo aquello que no se mueve ni vacila; sin embargo, ya en la jerga jurídica, y de manera especial en la judicial, el contenido del término que

nos ocupa tiene otras connotaciones muy variadas, incluso, se le llega a confundir, no sin mucha frecuencia y razón, con el concepto jurídico de la “cosa juzgada”, lo que es incorrecto pues difiere, y por mucho, de esta otra institución jurídica; otras veces, se refiere al momento exacto en el cual, y a partir del cual, una resolución de autoridad ha alcanzado un grado de inmutabilidad total, en el que no existe ni poder jurídico, ni voluntad humana que pueda cambiar su sentido, en virtud de haber sido resuelta la situación determinada materia de esa resolución, sólo así se explica su existencia.

Pese a lo anterior, consideramos que dicha concepción de la “firmeza” de los actos de autoridad no puede ser restringida únicamente a los actos judiciales, propios de las autoridades jurisdiccionales, ni tampoco creemos que las reglas que permiten determinar su existencia en la materia jurisdiccional sean aplicables de manera estricta a los actos provenientes de las autoridades administrativas, que si bien llevan sus procedimientos administrativos en términos de las reglas procedimentales y etapas procesales (postulatoria, probatoria, conclusiva y resolutive) de aquellos, también es cierto que las circunstancias de dichos procedimientos son totalmente distintas a las habidas en un proceso jurisdiccional, principalmente porque en éste estamos en presencia de un trinomio procesal (dos partes frente a frente y ante una autoridad que dirime su controversia), mientras que en el procedimiento administrativo estamos en presencia de un binomio procedimental, pero además, una de las partes es la Autoridad Administrativa, que emite actos administrativos que se presumen legales y en cuya virtud son plenamente validas sus principales características: la unilateralidad,

la imperatividad y desde luego la coercibilidad. (ver supra 1.6.1.). Por lo tanto, la concepción de la firmeza respecto de los actos administrativos, y de manera especial de los actos de naturaleza fiscal, debe ser replanteada para dotarlo un sentido acorde con las circunstancias, características y particularidades de dichos actos.

Creemos que el concepto de la firmeza en el contexto del derecho administrativo no puede ser ajeno a las consideraciones que sobre el particular se emplean en materia jurisdiccional, por ello, debemos analizarlo a la luz de dos principales concepciones que de dicho concepto existen, a saber: a) aquella que entienden e identifican dicho concepto como un presupuesto de la ejecución de las resoluciones judiciales, no así de las resoluciones administrativas que por si mismas son ejecutivas; y, b) aquella otra corriente, que entiende e identifica ese concepto, como una situación o característica de inmutabilidad o inalterabilidad de la resolución judicial o del acto administrativo; siendo éste el punto medular de nuestra aportación nos explicamos:

a) Como un presupuesto de la ejecución de las resoluciones judiciales. De acuerdo con esta concepción, y particularmente en asuntos de integración tripersonal, el proceso judicial tiene por finalidad la declaración, la constitución o el ejercicio de un derecho. Comúnmente se trata de la reclamación de una prestación determinada que una de las partes hace a la otra y que se resuelve en definitiva por un tercero ajeno a la controversia; la resolución que se obtiene al final del proceso jurisdiccional puede reconocer, constituir o autorizar el ejercicio del derecho reclamado, o simple y

llanamente negarse a reconocer, constituir, o ha permitir ejercitar un presunto derecho, pero sólo en el primer supuesto, se hace necesaria la existencia de dicha resolución, para que material y formalmente pueda requerirse e incluso obligarse, al condenado a dar cumplimiento a la prestación reclamada y a lo que, previo el desarrollo del proceso, ha sido condenado en términos de la resolución de referencia.

En otras palabras, para que un particular pueda obtener el reconocimiento, la constitución o el ejercicio de un derecho, que implique que otro particular se vea obligado a dar cumplimiento a una prestación determinada de dar, hacer, no hacer o tolerar, debe acudir obligatoriamente ante una autoridad judicial para que por su conducto sea satisfecha la prestación reclamada, es decir, sólo la autoridad judicial puede ordenar el cumplimiento de la obligación de satisfacer una prestación determinada y sólo la autoridad judicial puede coaccionar al particular, aún con el auxilio de la fuerza pública, a dar cumplimiento a la prestación que le fue reclamada y de la que fue condenado.

Esto último no ocurre cuando se trata de los actos administrativos, que dictados en un procedimiento administrativo, por ser unilaterales y gozar de la presunción de validez y legalidad, pueden ser ejecutados por la propia autoridad administrativa aún en contra de la voluntad de los particulares y sin necesidad de acudir a una instancia jurisdiccional para obtener la satisfacción de sus pretensiones.

Este reconocimiento de presunción de validez y legalidad se nos explica por el ilustre maestro Garrido Falla, en su Tratado de Derecho Administrativo, con argumentos como el siguiente:

“El acto administrativo, como emanado de uno de los poderes jurídicos del Estado, aparece, ante todo, como un acto obligatorio cuyos efectos vinculan igualmente a los administrados y a la propia Administración [...] De aquí que haya podido enunciarse el principio de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, que determina que, como regla, los actos administrativos se tengan por válidos y productores de su natural eficacia jurídica u Organismo competente. Se trata de una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario; pero la prueba corre a cargo del particular que ha de utilizar en tiempo y forma los recursos procedentes.

Supuesta la legitimidad del acto administrativo, la eficacia jurídica de éste se despliega plenamente, manifestándose... la ejecutividad de los actos administrativos...

Mientras que un particular que quisiese hacer efectivo un derecho del que fuese titular necesitaría, en primer lugar, obtener del Tribunal competente la declaración de reconocimiento del derecho controvertido y, en segundo lugar, acudir igualmente al Tribunal competente para que inicie el correspondiente procedimiento ejecutivo sobre el patrimonio del deudor; en cambio, la Administración pública aparece investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la autotutela de su derecho, y para ello: primero, declara por sí misma cual es su derecho, de dónde el carácter obligatorio del acto administrativo; segundo, procede a ejecutar por sus propios medios lo que previamente ha declarado.”⁷⁴

⁷⁴ GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. I, Parte General, 12ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, ps.502 y 503.

En este mismo sentido, y sobre el tema de la presunción de legalidad de los actos administrativos, la doctrina es uniforme en considerarla como aquella que *iuris tantum* (*salvo prueba en contrario*) determina su validez mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente; se dice entonces que “*el acto administrativo, por gozar de la presunción iuris tantum de legalidad, es irrevocable*⁷⁵” o en otras palabras “*es la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, dictado en armonía con el ordenamiento jurídico [por lo que] no es un valor consagrado, absoluto, iure et de iure, sino que es un ‘juicio hipotético’, que puede ser invertido acreditando que el acto tiene ilegitimidad*”⁷⁶; entre tanto, el acto es válido, perfecto y eficaz: es válido, el acto que se apega a la legalidad aunque sea sólo presuntamente; es perfecto, aquel que se ha formado previo el agotamiento del procedimiento necesario para su existencia jurídica y, es eficaz, cuando el acto que puede realizarse, puede ejecutarse.

*“Para que el acto administrativo pueda producir todos sus efectos, es necesario que reúna sus elementos legales, de validez y eficacia a través del procedimiento administrativo”*⁷⁷, hecho lo cual, es exigible, obligatorio y ejecutable.

Pese a lo anterior la firmeza de un acto administrativo no se encuentra en su posibilidad de ejecución, pues como hemos visto la ejecución de los actos

⁷⁵ BOQUERA, José María. - *Derecho Administrativo*, Vol. I, 10ª ed., Civitas, España, p. 511.

⁷⁶ DROMI, Roberto. - *Derecho Administrativo*, 6ª ed., Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, ps. 243 y 244.

⁷⁷ SERRA ROJAS, Andrés. - *Derecho Administrativo*, 1er. Curso, 20ª ed., Ed. Porrúa, México. p. 319.

administrativos puede gestarse con motivo de la presunción de legalidad del acto mismo, por tanto, acudamos a la siguiente característica de los actos administrativos y busquemos en ella la firmeza de los mismos.

b) Como una situación o característica de la inmutabilidad o inalterabilidad de la resolución jurisdiccional o del acto administrativo. Esta forma de entender el concepto de “firmeza” del acto de autoridad, ya judicial, ya administrativo, parte de la existencia de una resolución definitiva que ha puesto fin a un asunto determinado, resolviendo el fondo de la cuestión planteada, y se refiere al estadio procesal en el cual dicha resolución se ha vuelto inimpugnable, es decir, que no puede ya ser modificada por ningún medio ordinario o extraordinario de defensa. Esta inimpugnabilidad del acto de autoridad, se debe particularmente a dos cuestiones, independientes una de otra: primero, que el particular, interesado, o afectado por dicha resolución, no haya agotado dichos medios de defensa; o bien, segundo, que a pesar de haber ejercitado dichos medios de defensa, las subsecuentes resoluciones han confirmado la resolución original, y se han agotado ya todos los medios de defensa que pudieran formularse en su contra; en ambos casos, lo trascendente es la imposibilidad de modificar el sentido o contenido de la resolución de que se trate.

Consideramos que la concepción expuesta anteriormente sobre la firmeza de los actos definitivos jurisdiccionales y administrativos es correcta, dado que en efecto una resolución definitiva se vuelve firme cuando ha sido confirmada en todos sus

términos por resoluciones dictadas por autoridades jerárquicamente superiores, o bien, porque el particular las consintió al no haberlas combatido dentro de los términos legales. Sin embargo, creemos también que respecto de los actos administrativos la concepción sobre su firmeza no sólo debe buscarse en su posibilidad de impugnación, sino en lo que semánticamente significa estado de "firme", es decir, partiendo de la concepción de inalterabilidad e inmutabilidad del acto administrativo.

En este orden de ideas, un acto administrativo es inalterable, inmutable, al menos en sede administrativa cuando es favorable a un particular, o en otras palabras, cuando ha creado derechos subjetivos a favor de un particular, así se desprende de lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación que expresamente señala: *"Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales"*.

Por lo tanto, un acto administrativo es firme porque es inmutable, al menos en sede administrativa, es decir, *"Los actos administrativos y los procedimientos de los que emanan tienen la característica de que las autoridades de las que proceden no pueden revocarlos cuando la revocación produzca un perjuicio a alguien que tenga interés jurídico en que se mantengan. En otras palabras, las resoluciones administrativas tienen el carácter de estables"*⁷⁸

⁷⁸ DE LA GARZA. Ob. Cit. p. 688.

Esta característica de firmeza de los actos administrativos en sede administrativa a sido reconocida por los Tribunales Federales, en diversas tesis de jurisprudencia entre las que se pueden citar las siguientes:

Octava Época
Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 57, Septiembre de 1992
Tesis: VIII.2o. J/9
Página: 75

RESOLUCIONES FISCALES FAVORABLES AL PARTICULAR. REQUISITOS PARA SU REVOCACION. De acuerdo con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, faculta a las autoridades demandadas a revocar sus resoluciones, pero debe observarse que toda facultad gubernativa sólo puede ejercerse dentro del marco de respeto a los derechos de los particulares, máxime cuando es la propia autoridad quien ha dictado una resolución anterior que ha creado derechos en favor de un particular, por lo que, en esas condiciones, debe entenderse que la autoridad fiscal no puede revocarla lisa y llanamente, sino que tiene que seguir el camino que indica el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, pues también debe tomarse en cuenta las facultades que la ley otorga a la autoridad administrativa para realizar sus atribuciones, ya que la carencia de esas facultades actualizaría la incompetencia propiamente dicha, lo cual significa que no podría revocar una resolución favorable a un particular si no se cumplen cabalmente las atribuciones contenidas en la ley de la materia.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 95/92. Maquilas y Distribución, S. A. de C. V. 29 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Ibarrola González. Secretaria: Arcelia de la Cruz Lugo.

Amparo directo 109/92. Sierra de Tepozotlán, S. C. 29 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Ibarrola González. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Amparo directo 110/92. Panificadora El Tajito, S. A. de C. V. 29 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretaria: Laura Julia Villarreal Martínez.

Amparo directo 103/92. Sierra de Tepozotlán, S. C. 29 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Amparo directo 91/92. Empresa Inmobiliaria Soraguascalientes, S. C. 29 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Ibarrola González. Secretario: J. Martín Hernández Simental.

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: Tercera Parte, XLIX

Página: 66

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS. REVOCACION DE LAS. La facultad que tienen las autoridades administrativas para reconsiderar sus resoluciones, revocándolas, no existe cuando deciden una controversia sobre aplicación de las leyes que rigen en su ramo, creando derechos en favor de tercero, o cuando las resoluciones crean derecho a favor de las partes interesadas, pues esos derechos no pueden ser desconocidos por una resolución posterior dictada en el mismo asunto.

Revisión fiscal 31/61. "Nacional de Cobre", S. A. 12 de julio de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Rafael Matos Escobedo.

Esta concepción de la firmeza del acto administrativo es la que interesa a nuestro estudio, dado que nuestra propuesta fundamental gira entorno a reconocer que el procedimiento administrativo, particularmente el de visita domiciliaria se vuelve inmutable o inalterable al menos en sede administrativa.

4.4. Firmeza del Procedimiento de Visita Domiciliaria.

Al concluir el párrafo anterior nos aventuramos a sostener que el procedimiento fiscal de visita domiciliaria adquiere en determinado momento la característica de firmeza. Dicha afirmación es corroborada por el criterio de jurisprudencial emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente

tesis de jurisprudencia:

Quinta Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: CXXV
Página: 406

RESOLUCIONES FISCALES DEFINITIVAS, DERECHOS QUE NACEN DE LAS, EN FAVOR DE LAS PARTES. Dentro del procedimiento oficioso, una resolución tiene el carácter de definitiva si sirvió para poner fin a dicho procedimiento; y si en él fueron llamados a declarar los actores, es indudable que éstos adquirieron el derecho que les otorga tal resolución, no solamente para recurrir por los medios legales sino para que no pueda llevarse al cabo una nueva investigación, ya que ello equivaldría a violar el principio de firmeza del procedimiento, aceptado implícitamente por el artículo 163, fracción II, del Código Fiscal de la Federación para sobreseer en los juicios cuando ha habido revocación administrativa de la resolución impugnada, exceptúa los casos en que esa resolución haya dado nacimiento a un derecho en favor de alguna de las partes; y por lo mismo, si la actora fue juzgada dentro del procedimiento oficioso, tiene derecho a que no vuelva a juzgarse en un nuevo procedimiento similar.

Revisión fiscal 319/54. Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Compañía Maderera de Campeche, S. A. y otros). 13 de julio de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

(el énfasis es nuestro)

Como puede advertirse la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció que en los procedimientos administrativos, particularmente los procedimientos fiscales, existe un principio de firmeza que en aquel entonces se desprendía del contenido del artículo 163, fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1954, y que corresponde hoy en día al contenido del artículo 203, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, que textualmente señala:

“Artículo 203. Procede el sobreseimiento:

...

IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.

El precepto que comentamos, nos enseña que la autoridad fiscal puede revocar cualquier acto de autoridad que sea perjudicial para un particular, lo que ocurre, en aquellos casos en que el particular ya ha optado y ejercitado medios de defensa en su contra, como es el caso del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esto representa que la autoridad fiscal que ha revocado ese acto administrativo le reconozca firmeza al privarlo de sus efectos jurídicos y a fin de cesar el perjuicio causado al contribuyente. Esta revocación implica reconocer derechos a favor del contribuyente, derechos que son firmes, inmutables e inalterables. Lo mismo ocurre cuando se trata de resoluciones favorables al particular, en cuyo caso, como hemos visto, la autoridad está impedida para revocar el acto de autoridad dictado en favor del contribuyente. En uno y en otro caso, estamos en presencia de resoluciones y procedimientos administrativos firmes. Corrobora lo anterior la tesis de jurisprudencia siguiente:

Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: LXV
Página: 219

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS, ESTABILIDAD DE LAS. La facultad que tienen las autoridades administrativas para revocar sus resoluciones, no existe cuando deciden una controversia sobre aplicación de las leyes que rigen

en su ramo, creando derechos a favor de tercero, pues tales derechos no pueden ser desconocidos por una resolución posterior en el mismo asunto.

Amparo administrativo en revisión 1644/39. Camou Elena y coaga. 5 de julio de 1940. Mayoría de tres votos. Disidentes: Rodolfo Asiáin y Abenamar Eboli Paniagua. La publicación no menciona el nombre del ponente. Engrose: José María Truchuelo.

Lo anterior es así, porque se reconoce que al ser la visita domiciliaria un procedimiento administrativo de naturaleza oficiosa, en el que se respetó el derecho de las partes para manifestar y ofrecer las pruebas que a sus intereses correspondía durante el procedimiento, ese respeto a la participación y defensa de las partes, propia de los procedimientos contradictorios, representa invariablemente el reconocimiento de derechos subjetivos en favor del contribuyente, y que se vuelven derechos adquiridos, los cuales, de ninguna forma pueden ser soslayados por un acto de autoridad que pretenda desconocerlos, de ahí que la tesis citada párrafos arriba nos permita determinar que el procedimiento administrativo fiscal se vuelve firme una vez que se han desahogado todas las diligencias probatorias del mismo y, que por tanto, se ha dictado una resolución definitiva en el asunto, en cuyo caso el procedimiento es definitivo y además es firme.

En este tenor, el principio de contradicción que rige y opera plenamente respecto del procedimiento fiscal de visita domiciliaria constituye el eje central de su firmeza, en torno de él se construye invariabilidad o inmutabilidad de los derechos adquiridos por el contribuyente. Estos derechos adquiridos, consisten, necesariamente, en la facultad de impugnar por los medios de defensa legales la resolución administrativa y el

procedimiento seguido para dictarla, y también, tener la certeza y seguridad de no sufrir una nueva investigación por parte de la autoridad fiscal, sobre la base de una investigación ya realizada.

4.5. Propuesta de Reforma al Artículo 46, Último Párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Hemos llegado al fin de nuestro estudio, al punto más sutil y delicado que nos toca abordar, lo haremos conciso, pues ya el fundamento ha sido expuesto a lo largo del presente trabajo, y trataremos de hacerlo certero para que lo dicho anteriormente no sea letra muerta, sin estudio y reflexión, sino un punto de controversia que nos enriquezca a todos.

Señala textualmente el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, que: *“Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos”*.

Consideramos que este texto de la ley si bien es cierto, y desde una perspectiva formal o positivista, reconoce y garantiza la certeza y seguridad jurídicas del contribuyente, también lo es que a la luz de los conceptos de la definitividad y firmeza del procedimiento fiscal de visita domiciliaria de los que ya hemos hablado, niega material y objetivamente cualquier signo de existencia y respeto a esas garantías en las relaciones jurídicas autoridad fiscal frente al contribuyente, ya que lejos de garantizar al

particular el respeto irrestricto de sus derechos fundamentales, los condiciona a la existencia de una nueva orden que le permita a la autoridad hacendaria volver a practicar una visita domiciliaria a un mismo contribuyente revisado, por el mismo ejercicio y las mismas contribuciones ya revisadas, lo que consideramos infortunado y contrario a cualquier concepción del orden social, la justicia y el derecho.

Una visita domiciliaria es un acto de molestia, una afectación a la esfera jurídica del contribuyente, una experiencia por la que no desea volver a pasar una persona que ha sido revisada fiscalmente, implica la oportuna atención de las disposiciones jurídicas que la rigen, sin este cumplimiento puntual a la ley, la visita domiciliaria sería una manifestación de absolutismo o anarquía pero no de legalidad y justicia, se enajenaría su fin, su propósito.

En efecto, al señalar el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, que concluida una vista, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden de visita domiciliaria, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos, autoriza a la autoridad fiscal que practique cuantas veces sea necesario un procedimiento administrativo de esa índole, sobre las mismas obligaciones y periodo, lo que atenta contra los derechos fundamentales del contribuyente, pues la visita domiciliaria es un procedimiento fiscal contradictorio, en el cual, las partes tuvieron la oportunidad de alegar y ofrecer las pruebas que en defensa de sus respectivos

intereses convenían, de tal suerte que ambas partes arribaran al reconocimiento de verdades jurídico objetivas, a la luz de la buena fe guardada entre los partícipes de ese procedimiento. La autoridad hacendaria se introdujo en el domicilio del contribuyente y con toda minuciosidad verificó que haya cumplido o no con sus obligaciones fiscales; por su parte, el contribuyente tuvo la oportunidad de participar en el procedimiento de referencia y al hacerlo obtuvo la certeza y seguridad jurídicas de que el acto de autoridad ha sido desarrollado conforme con las disposiciones jurídicas aplicables y respetando sus derechos fundamentales, lo que no implica renuncia al derecho de impugnación, pues debe adquirir, también, la certeza y seguridad jurídicas de que no volverá a sufrir un acto de molestia igual bajo ninguna circunstancia, al menos no respecto de un mismo ejercicio fiscal ya revisado y sobre las mismas contribuciones de aquél.

Esta prohibición de volver a revisar un ejercicio fiscal y las mismas contribuciones revisadas en aquél, opera respecto de algunas de las formas de de terminación o extinción del procedimiento fiscal de visita domiciliaria (supra 2.4), tales como: la conclusión normal de ese procedimiento con una resolución dictada por la autoridad fiscal en la cual determina o no créditos fiscales a cargo del contribuyente; y, por la revocación de la resolución fiscal, cuando dicha revocación se realiza cuando el contribuyente ya ha ejercitado el juicio de nulidad en contra de aquella resolución, y que la autoridad realiza para provocar el sobreseimiento de ese juicio. Esto es así, porque en virtud del procedimiento administrativo fiscal de visita domiciliaria, las partes

crearon verdades jurídico objetivas que no pueden desconocer posteriormente, dado que estamos en presencia de sus actos propios por ser evidentes y objetivamente jurídicos, al haber tenido su origen en un procedimiento contradictorio desahogado a la luz de los principios de congruencia, legalidad, buena fe, contradicción, audiencia, y verdad jurídico objetiva, por tanto, no pueden desconocer, ni autoridad fiscal ni particular, la conducta vinculante jurídicamente entre ambos ni mucho menos las circunstancias, hechos, manifestaciones y derecho que envolvieron al acto administrativo fiscal.

Sin embargo, creemos también que esta prohibición de revisar un mismo ejercicio fiscal y unas mismas contribuciones ya revisadas, no debe establecerse de manera absoluta, sin considerar la necesaria existencia de excepciones a la regla general, pues sería una decisión con tintes de excesiva protección para el contribuyente y demasiada afectación para la autoridad fiscal, y desde luego para los intereses del Estado, lo que no perseguimos con el presente trabajo, pues estamos convencidos de que los intereses particulares no pueden anteponerse a los intereses Estatales, en consecuencia consideramos que la posibilidad de volver a revisar un ejercicio fiscal y una mismas contribuciones ya revisadas a un mismo contribuyente, únicamente puede efectuarse cuando el contribuyente después de efectuada una visita domiciliaria en su domicilio, presenta declaraciones complementarias ante la autoridad fiscal, en cuyo caso, las facultades de la autoridad fiscal para revisar un mismos ejercicio fiscal y las mismas contribuciones ya revisadas se extiende hasta por el

número de ocasiones que el contribuyente presente esas declaraciones, siempre que las mismas sobrevengan al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, y cuando no se haya extinguido la facultad de la autoridad fiscal para ejercitar facultades de comprobación, en cuyo caso la nueva revisión debe circunscribirse a las modificaciones consignadas en las declaraciones complementarias, siempre y cuando no se trate de declaraciones de corrección fiscal, o bien, de modificaciones que sean consecuencia de la visita domiciliaria ya practicada al contribuyente.

Por todo lo anterior, el último párrafo del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación, debe ser reformado para otorgar mayor certeza y seguridad jurídicas a los participantes de un procedimiento fiscal de visita domiciliaria, para lo cual proponemos modificar el contenido del actual precepto referido, para que textualmente ordene lo siguiente:

“No se podrá iniciar otra visita domiciliaria a la misma persona cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos. La autoridad fiscal podrá practicar una nueva visita domiciliaria a la misma persona por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos, cuando el contribuyente presente declaraciones complementarias, siempre que dichas declaraciones sean posteriores a la extinción del procedimiento de visita domiciliaria y no se trate de

declaraciones de corrección fiscal o sean consecuencia de la visita domiciliaria practicada al contribuyente. ”

Esta forma de regulación de la posibilidad de practicar un nuevo procedimiento fiscal de visita domiciliaria al mismo contribuyente ya revisado de un mismo ejercicio y por las mismas contribuciones, obedece amén de la definitividad y firmeza de dicho procedimiento, a la necesaria implementación de normas que garanticen la certeza y seguridad jurídicas del particular y también que obliguen a los representantes de la autoridad fiscal a eficientar sus labores, que son de suma importancia para el Estado. En efecto, acontece comúnmente que los visitadores adscritos a la autoridad fiscal competente que practican materialmente una visita domiciliaria comenten errores o irregularidades fundamentales en el desarrollo de dicho procedimiento y advirtiendo dicho error o irregularidad la autoridad fiscal decide revocar la orden de visita domiciliaria, o dejar que se extinga por el transcurso del tiempo sin que se haya concluido según lo causes normales establecidos por la ley, o bien dicta resoluciones desafortunadas, que comúnmente son privadas de sus efectos por los Tribunales Administrativos, ante su indebida fundamentación y motivación; pese a todo lo anterior, la autoridad fiscal parece no preocuparse, dado que con fundamento en el actual texto del artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, dicta una nueva orden de visita domiciliaria que le permite verificar de nueva cuenta al contribuyente, ejercicio y contribuciones que previamente ya había revisado, corrigiendo las deficiencias o irregularidades de su primer actuar en perjuicio de la certeza y seguridad

jurídicas del particular, y tolerando también la ineficiencia en las labores y funciones estatales que desarrollan los representantes de la autoridad hacendaria que son de suma importancia para los fines del Estado.

Bajo este esquema, consideramos que la propuesta del nuevo texto de la ley que realizamos, permitiría generar certeza y seguridad jurídicas para el particular y para el Estado, mejorando y obteniendo mayores beneficios para ambas partes, por la correcta actividad de la autoridad fiscal, al eficientar sus funciones. Si el particular ha incurrido en irregularidades fundamentales advertidas por la autoridad fiscal, no podrá posteriormente invocar una nulidad que le permita corregirlas, como comúnmente ocurre; la autoridad fiscal de igual forma no podrá dejar de reconocer el contenido y valor jurídico objetivo de las verdades obtenidas durante el procedimiento fiscalizador sea cual sea la etapa en que ocurran, y se verá obligada a practicar la visita domiciliaria con estricto apego a la ley, obligándose a no incurrir en los errores, al parecer irrelevantes, en que incurre actualmente. En conclusión, la visita domiciliaria se acercaría un poco más a la finalidad constitucional que el constituyente original previó para esa facultad de la autoridad administrativa y, desde luego, para la mejor satisfacción de los intereses nacionales. Esto último, solamente puede obtenerse si se reconoce al procedimiento fiscal de visita domiciliaria como un procedimiento administrativo, que al ser contradictorio, por permitir, a los participantes del mismo, alegar y ofrecer las pruebas que a su interés correspondía, es definitivo y firme, al menos en sede administrativa, dado que pro virtud de la resolución dictada con motivo

de ese procedimiento, el contribuyente adquirió el derecho de impugnación de esa resolución, pero también el derecho a la inalterabilidad de esa resolución y su procedimiento en sede administrativa, de tal que no puede investigarse nuevamente una situación ya investigada y resuelta en definitiva.

CONCLUSIONES

Consumado el objeto de nuestro estudio, podemos enunciar las conclusiones que del mismo obtenemos, y que son del tenor siguiente:

1. – El orden constitucional mexicano reconoce la obligación a cargo de los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal o Municipios, conforme a lo que disponen las leyes fiscales
2. – De igual forma ese mismo orden constitucional reconoce y otorga al Estado, por conducto de la autoridad administrativa fiscal, la facultad, de verificar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, pero que esta facultad, tiene también un contenido obligacional a cargo del Estado, es decir, esa posibilidad de revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no sólo es un derecho, también es una obligación, pues los intereses en juego son intereses que teleológicamente importan demasiado al Estado.
3. – Esta facultad obligación a cargo del Estado, la realiza mediante el ejercicio de facultades de comprobación, entre las que reconoce la practica de visitas domiciliarias en el domicilio del contribuyente. Siendo este un procedimiento formalmente administrativo pero materialmente fiscal, en el que la autoridad fiscal, bajo los principios y reglas legales entabla una relación vinculante con el contribuyente, en lo que hemos

dado por llamar binomio procedimental, y con él y ante él verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de este último.

4. - Al ser la visita domiciliaria un procedimiento administrativo, es un acto de molestia que debe atender a los principios de derecho que lo rigen, tales como el de legalidad, publicidad, oficialidad, sencillez, audiencia, celeridad, concentración, eficacia, gratuidad y transparencia, congruencia, contradicción, de buena fe, actos propios y el de la verdad jurídico objetiva.

5. – La visita domiciliaria también es un procedimiento contradictorio, en virtud de que durante todo su desarrollo las partes tienen la posibilidad y el derecho de participar activamente en su conformación, ya alegando a su favor, ya ofreciendo pruebas, lo que persigue dotar al contribuyente de la certeza y seguridad necesarias que le permitan reconocer que las verdades jurídica objetivas apreciadas por los participantes del procedimiento de visita domiciliaria son auténticos hechos propios que no pueden ser desconocidos posteriormente por el actor de los mismos, ya sea que provengan del comportamiento del contribuyente o ya de la autoridad, lo que garantiza la eficacia de las conductas vinculantes surgidas de la visita domiciliaria al reconocer verdades jurídico objetivas.

6. – El procedimiento fiscal de visita domiciliaria es definitivo porque se trata de un procedimiento contradictorio en virtud de la posibilidad que tiene las partes de alegar y

ofrecer pruebas durante el desarrollo del procedimiento, constituyendo por ese motivo una conducta vinculante entre el contribuyente y la autoridad fiscal de la que surgen verdades jurídico objetivas que no pueden ser desconocidas por las partes.

7.- El procedimiento fiscal de visita domiciliaria es firme, porque una vez que se ha dictado la resolución que pone fin a ese procedimiento se reconocen y otorgan a favor del contribuyente derechos que no pueden ser posteriormente desconocidos por la autoridad, dado que se trata de derechos adquiridos, tales son el derecho a la impugnación de la resolución dictada en el procedimiento y el derecho a la inalterabilidad de las verdades jurídico objetivas reconocidas por las partes en ese procedimiento, de tal suerte que no pueda volverse a practicar un a investigación sobre circunstancias ya investigadas.

8. – Pese a lo anterior, el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación permite a la autoridad fiscal practicar una nueva visita domiciliaria a un mismo contribuyente sobre un mismo ejercicio y contribuciones ya revisadas previamente, lo que consideramos conculcatorio de las garantías de certeza y seguridad jurídicas del contribuyente y violatorio de los principios de definitividad y firmeza del procedimiento administrativo de visita domiciliaria.

9. – Por lo anterior y en respeto a esas garantías de certeza y seguridad jurídicas y a las características de definitividad y firmeza del procedimiento fiscal de visita

domiciliaria, se debe impedir ese actuar de la autoridad fiscal, para lo cual proponemos una reforma al último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, para que textualmente disponga lo siguiente:

“No se podrá iniciar otra visita domiciliaria a la misma persona cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos. La autoridad fiscal podrá practicar una nueva visita domiciliaria a la misma persona por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos, cuando el contribuyente presente declaraciones complementarias, siempre que dichas declaraciones sean posteriores a la extinción del procedimiento de visita domiciliaria y no se trate de declaraciones de corrección fiscal o sean consecuencia de la visita domiciliaria practicada al contribuyente. ”

BIBLIOGRAFIA

1. - ALONSO, Manuel. *Alienación, Historia de una palabra*. 2a ed., UNAM, México, 1988.
2. - ARRIOJA, Adolfo. *Derecho fiscal.*, 12a. ed., México, Themis, 1997.
3. - BECERRA, José. *El proceso civil en México.*, 17a. ed., México, Porrúa, 2000.
4. - BOQUERA, José María. *Derecho Administrativo*. Vol. I, 10 ed. Civitas, España.
5. - BOBBIO, Norberto. *Estado, Gobierno y Sociedad*. Trad. José F. Fernández Santillán, Breviarios 487, FCE, México, 1991.
6. - BRISEÑO, Humberto. *Derecho procesal fiscal*. 2a. ed., México, Porrúa , 1990.
7. - BURGOA, Ignacio. *Derecho constitucional mexicano*. 10a. ed., México, Porrúa, 1996.
8. - “ “ . *Las garantías Individuales*. 21a. ed., México, Porrúa, 1988.
9. - CARRASCO, Hugo. *Derecho fiscal constitucional*. 2a. ed., México, Harla, 1996.
10. - CARTAS, Rodolfo. y otro. *Las visitas domiciliarias de carácter fiscal*. 3a. ed., México, Themis, 2001.
11. - CUEVA, Arturo de la. *Justicia, derecho y tributación*. México, Porrúa, 1989.

12. - DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. 18a. ed., México, Porrúa, 1985.
13. - DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Teoría General del Proceso*. Tomo I, Ed. Universidad, Argentina 1984.
14. - DROMI, Roberto. *Derecho administrativo*. 6a. ed., Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997.
15. - EKDAHL, María Fernanda. *La doctrina de los actos propios*. ED. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1989.
16. - ESCRIBANO, Pedro. *El procedimiento Administrativo en el Derecho comparado*. Prólogo en Barnés, Javier (coord.), Civitas, España 1993.
17. - FAYA, Jacinto. *Finanzas públicas*, 3a. ed., México, Porrúa, 1996.
18. - FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas públicas mexicanas*. 30a. ed., México, Porrúa, 1993.
19. - FRAGA, Gabino. *Derecho administrativo*, 33a. ed., rev. y act. por Manuel Fraga, México, Porrúa, 1994.
20. - GARRIDO, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo* Vol I, Parte General 12ª Ed. Tecnos, Madrid.
21. - GUTIÉRREZ, Raúl. *Introducción a la lógica*. 28ª ed. Ed. Esfinge. México 1993.
22. - INSTITUTO DE ESPECIALIZACIÓN JUDICIAL DE LA S.C.J.N. *Manual del Juicio de Amparo*. Ed. Themis, México 1998.
23. - KELLY, Santiago A. *Teoría del derecho procesal*. 2ª ed. Ed. Porrúa, México 1999.

24. - KELSEN, Hans. *La teoría pura del derecho*. 4ª ed. Trad. Luis Legaz, Colofón , S.A. México,1994.
25. - LOPEZ, Francisco. *Los Principios Generales del Procedimiento administrativo*. Prólogo en Barnés, Javier (coord.), Civitas, España 1993.
26. – MARTÍNEZ, Rafael I. *Derecho Administrativo 1er curso*, 4ª ed. Oxford, México, 1999.
27. - MEYER, Hans. *El procedimiento administrativo en la República Federal de Alemania*. Prólogo en Barnés, Javier (coord.), Civitas, España 1993.
28. - MICHELI, Antonio. *Curso de derecho tributario*. Trad. por Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de derecho reunidas, 1975.
29. - DÍAZ, Vicente O. *La seguridad Jurídica en los procesos tributarios*. Depalma, Argentina, 1994.
30. - OLIVERA, Jorge. *Manual de derecho Administrativo*. 5ª ed. Porrúa .México 1998.
31. - PINTO, Anibal. *El Estado como ente económico*, Ensayos de Política Fiscal, FCE., México, 1985.
- 32 - RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*. 2a. ed., México, Harla, 1986.
33. - “ “ “ . “Definitividad del procedimiento administrativo fiscal” Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Num. 100, Enero-Abril 2001, Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM.
34. – SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I Vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.

35. - SERRA, Andrés. *Derecho administrativo, primer curso*. 17a. ed., correg. y aumentado por Andrés Serra Rojas Beltri, México, Porrúa, 1996.

36. - - " " *Derecho administrativo, segundo curso*. 16a. ed., correg. y aumentado por Andrés Serra Rojas Beltri, México, Porrúa, 1995.

37. - SIERRA, Briceño. *Derecho Procesal Fiscal*. Cárdenas Editor, México 1975.

38. - WEBER, Albrecht. *El procedimiento administrativo en el derecho comunitario*. Prólogo en Barnés, Javier (coord.), Civitas, España 1993.