



**UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE**
FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE: 879309



**“INCONSTITUCIONALIDAD DEL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL
ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:
DORA ALEJANDRA SÁENZ JIMÉNEZ

ASESOR:
LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ

CELAYA, GTO.

MAYO 2006



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.

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL

1.1. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL	1
1.2. UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL DENTRO DE LA ESTRUCTURAGENERAL DEL DERECHO	7
1.3. AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL	8
1.4. RELACIÓN CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO	14

CAPÍTULO SEGUNDO FUENTES DEL DERECHO FISCAL

2.1. NOCIÓN DE FUENTE FORMAL DEL DERECHO	17
2.2. DIVERSAS CLASIFICACIONES	18
2.3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO	20
2.4. LA LEY	21
2.5. LOS REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS	23
2.6. LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS	23
2.7. LOS DECRETOS-LEY	25
2.8. LOS DECRETOS-DELEGADOS	26
2.9. LA JURISPRUDENCIA	28
2.10. TRATADOS INTERNACIONALES	29
2.11. LA DOCTRINA	31
2.12. COSTUMBRE	32
2.13. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO	34

CAPÍTULO TERCERO ACTO ADMINISTRATIVO

3.1. DISTINCIÓN ENTRE HECHO Y ACTO JURÍDICO	34
3.2. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO	35
3.3. ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	37
3.3.1. SUJETO	40
3.3.2. MANIFESTACIÓN EXTERNA DE LA VOLUNTAD	40
3.3.3. EL OBJETO	41
3.3.4. LA FORMA	42
3.4. MODALIDADES DEL ACTO ADMINISTRATIVO	42
3.4.1. MOTIVO	43
3.4.2. FINALIDAD	43
3.5. REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	44
3.5.1. CONSTAR POR ESCRITO	47
3.5.2. SER EMITIDO POR AUTORIDAD COMPETENTE	47
3.5.3. ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADO Y MOTIVADO Y EXPRESAR LA RESOLUCIÓN, OBJETO O PROPÓSITO DE QUE SE TRATE	50
3.5.4. CONTENER FIRMA AUTOGRAFA DEL FUNCIONARIO QUE LO EMITE Y EL NOMBRE O NOMBRES DE LAS PERSONAS A LAS QUE VAYA DIRIGIDO	54

CAPÍTULO CUARTO VISITA DOMICILIARIA

4.1. INICIO DE LA VISITA Y REQUISITOS A SATISFACER	60
4.1.1. LUGAR O LUGARES SEÑALADOS PARA SU INICIO	62
4.1.2. NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN	63
4.1.3. EL VISITADO COMO DESTINATARIO DE LA ORDEN	65
4.1.4. LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES	67
4.1.5. REQUERIMIENTO PARA LA DESIGNACIÓN DE TESTIGOS	69
4.2. OBLIGACIONES DE LOS VISITADOS	71
4.2.1. RECIBIR LA ORDEN DE VISITA	72
4.2.2. PERMITIR A LOS VISITADORES EL ACCESO AL LUGAR O LUGARES OBJETO DE LA VISITA	73

4.2.3. MANTENER A DISPOSICIÓN DE LOS VISITADORES LA CONTABILIDAD Y DEMÁS PAPELES QUE ACREDITEN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	74
4.2.4. PERMITIR A LOS VISITADORES OBTENER COPIA DE LA DOCUMENTACIÓN QUE ESTIMEN NECESARIA	74
4.2.5. PERMITIR A LOS VISITADORES LA VERIFICACIÓN DE BIENES Y MERCANCÍAS	77
4.2.6. PONER A DISPOSICIÓN DE LOS VISITADORES EL EQUIPO DE COMPUTO Y SUS OPERADORES PARA QUE LOS AUXILIEN EN EL DESARROLLO DE LA VISITA	78
 4.3. REGLAS CONFORME A LAS CUALES SE DESARROLLARÁ LA VISITA DOMICILIARIA	 79
4.3.1. DE TODA VISITA EN EL DOMICILIO FISCAL SE LEVANTARA ACTA	79
4.3.2. VISITA SIMULTANEA A DOS O MÁS LUGARES	80
4.3.3. ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD	80
4.3.4. ACTAS PARCIALES Y COMPLEMENTARIAS	81
4.3.5. OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS	89
4.3.6. INFORMACIÓN CONFIDENCIAL RESPECTO DE OPERACIONES COMPARABLES	90
4.3.7. PLAZO PARA TENER ACCESO A LA INFORMACIÓN CONFIDENCIAL	91
4.3.8. PLAZO EN QUE DEBE GUARDARSE LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN	92
4.3.9. REVOCACIÓN DE LOS REPRESENTANTES	93
4.3.10. LEVANTAMIENTO DE ACTAS EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD FISCAL	93
4.3.11. CIERRE DEL ACTA FINAL	95
4.3.12. LAS ACTAS PARCIALES INTEGRAN EL ACTA FINAL	95
4.3.13. SUSTENTO LEGAL DE LA NUEVA ORDEN DE VISITA	96
 4.4. PLAZO PARA CONCLUIR LAS VISITAS	 97
4.4.1. PLAZO DE CONCLUSIÓN	97
4.4.2. EXCEPCIONES AL PLAZO DE SEIS MESES ESTABLECIDO	97
4.4.3. AMPLIACIÓN DEL PLAZO	98
4.4.4. SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS PARA CONCLUIR LAS VISITAS DOMICILIARIAS	99
4.4.5. CONCLUSIÓN DE LA VISITA	100
 4.5. CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LAS VISITAS	 100

CAPÍTULO QUINTO
INCONSTITUCIONALIDAD DEL ÚLTIMO PÁRRAFO
DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

5.1. GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 23 CONSITUCIONAL	102
5.2. FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS	106
5.3. TRANSGRESIÓN A LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 23 CONSTITUCIONAL CON LO ESTABLECIDO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	110

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

El estudio del tema abordado por esta tesis, se encuentra estructurado en cinco capítulos.

En el primero de ellos abordaremos las Nociones Generales del Derecho Fiscal, en donde estudiaremos los problemas que existen en cuanto a su definición, la ubicación de éste dentro de la Estructura General del Derecho, su autonomía y su relación con otras ramas del Derecho.

En el segundo, analizaremos cada una de las fuentes del Derecho Fiscal.

En el tercero, estudiaremos detalladamente al acto administrativo, sus elementos, modalidades y requisitos legales.

En el cuarto, realizaremos un amplio estudio de las reglas y formalidades con las que deben desarrollarse las visitas domiciliarias.

Y por último en el quinto, entraremos al fondo del estudio del problema a tratar, la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismo que faculta a la autoridad fiscal a practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes en relación con ejercicios y contribuciones revisados en una diversa visita, determinando las garantías individuales que se consideran violadas con lo establecido en dicho párrafo y haciendo un estudio previo sobre las facultades discrecionales y regladas.

Pretendiendo lograr con esta investigación que la autoridad fiscal ejerza conforme a derecho sus facultades de comprobación y que los legisladores traten que las leyes que regulan las mismas no incurran en violaciones a las garantías individuales salvaguardadas en nuestra carta magna, ya que se debe tener como prioridad la protección del gobernado frente al estado.

CAPITULO PRIMERO

NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL

1.1. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

Para dar inicio al estudio del Derecho Fiscal, debemos precisar primeramente cuál es el contenido de la materia en estudio, lo cual resulta fundamental para determinar cuál es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho y si es una rama autónoma de la misma o solo una parte más amplia y general.

Se entiende por materia fiscal lo referente a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, además de los diferentes tipos de contribuciones, se encuentran los productos o precios, que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de Derecho Público o por la explotación de sus bienes patrimoniales, últimamente restringidos a los del dominio público. Entre ellos se ubican los rendimientos de las empresas paraestatales.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostiene que debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad

federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.¹

El contenido de dicha materia se encuentra comprendido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación vigente, al definir como créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Por el contrario, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el siguiente criterio Jurisprudencial:

¹ RTFF. Tesis Jurisprudencial del 16 de noviembre de 1937 sustentada por el Pleno del hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa durante los años 1937-1948. SHCP. MÉXICO, 1949. Veanse además: RTFF, Tesis del Pleno 1937-1948, resolución 10-VII-39, pp. 187-190; tesis del Pleno 1949-1959, resolución del 12-II-58; tomo I, pp. 575-583; SHCP, México, 1960; RTFF, año XXXI, ns. 362-372, p. 283, resolución 28-IX-67.

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 69 Tercera Parte

Página: 51

MATERIA FISCAL. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerdera Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda Parte. Segunda Sala.

En el mismo sentido:

Amparo en revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liébana Palma.

Secretario: José Raymundo Ruíz Villalbaz. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

El criterio sostenido en la Jurisprudencia anterior es objetable, pues identifica lo fiscal con lo tributario, siendo que lo primero es más amplio que lo segundo, toda vez que comprende los ingresos de derecho privado y los demás que no son tributarios, encontrándose dentro de éstos últimos los que percibe el Estado por concepto de empréstitos públicos, los derivados de la emisión de “certificados de Tesorería” que expide el Gobierno Federal, las utilidades derivadas de la acuñación de moneda, los procedentes de la emisión de billetes y de obligaciones y bonos por parte de las instituciones de crédito oficiales, así como los procedentes de las penas pecuniarias.

Ahora bien, toda vez que ha quedado precisado cual es el contenido de la materia fiscal, abordaremos el problema de la Definición del Derecho Fiscal.

Hasta nuestros días se han publicado decenas de definiciones del Derecho Fiscal, ya sea bien en sentido descriptivo o bien en sentido conceptual, utilizando algunos autores como sinónimo del mismo el Derecho Tributario, no existiendo una clara distinción de lo que abarca tanto el uno como el otro, no obstante que ya vimos que el Derecho Fiscal es más amplio que el Tributario.

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, define al derecho fiscal como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”²

MANUEL ANDREOZZI, define al derecho tributario como “La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el Administrado que esta obligado a pagarlos.”³

RAFAEL BIELSA lo define como “El conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.”⁴

HUGO CARRASCO IRIARTE, define el derecho fiscal como “El conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones:

² de la Garza, Sergio Francisco. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Oxford. México, 1998, p. 12.

³ Andreozzi, Manuel. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 12

⁴ Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 13

1. En lo que se refiere a una actividad del Estado. En este supuesto, el término denota el establecimiento de contribuciones por medio de leyes y lo relativo a su determinación, liquidación, recaudación, ejecución y administración, así como lo conducente a la asistencia y orientación al contribuyente, esto último como una expresión de la aplicación concreta del principio de justicia tributaria. Además denota lo que concierne a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y al poder sancionador de la administración pública en materia fiscal.

2. En lo que concierne a las relaciones del fisco con los contribuyentes. En este caso alude a la naturaleza de dichas relaciones, las cuales pueden ser de armonía, de concertación (concordato) o contenciosas (recurso de revocación, de nulidad y juicio de amparo). Una última relación es la de franca rebelión.

3. En lo que atañe a las relaciones que se establecen entre los particulares. Aquí está referido a la regulación de aquellas situaciones que por causas tributarias se presentan entre éstos, como sucede en la traslación de impuestos.”⁵

Y por último, RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO, lo define como “El sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.”⁶

En síntesis puede aseverarse que el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiendo por esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del estado.

1.2. UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL DENTRO DE LA ESTRUCTURA GENERAL DEL DERECHO

Se ha considerado que el Derecho se divide en dos grandes ramas: El Derecho Público y El Derecho Privado, existiendo al respecto numerosas tesis y doctrinas que tratan de establecer las diferencias esenciales entre estos dos grandes sectores de la Ciencia Jurídica.

⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. 1ª ed. Ed. IURE editores, S.A. de C.V. México, 2001, p. 8

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p. 13

La Teoría de Jellinek, comúnmente conocida como “de la naturaleza de la relación jurídica”, considera que en el tipo y clase de la relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Si los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado y es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.⁷

Por lo tanto resulta del todo evidente que el Derecho Fiscal solo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la relación jurídico-tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría: el Estado, como entidad soberana, y los contribuyentes o causantes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana.

1.3. AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL

No obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique

⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª ed. Ed. Themis, S.A. de C.V. México, 2000, p. 20

atendiendo a ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos lo presenta dividido en diversas ramas.

Mario Pugliese, señala que “en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica”.⁸

Por lo que, solo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares.

Emilio Margáin Manautou⁹ nos habla de la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

⁸ Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 15

⁹ Margáin Manautou, Emilio. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., pp.16 y 17

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria. La cual es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) Los caracteres de la responsabilidad. El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) El procedimiento económico coactivo. La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.
- d) La figura jurídica de la exención. La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas. En la Legislación fiscal están todas las

normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etcétera.

- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías. La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si se otorga garantía al Estado.

Al respecto en nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 5, se le ha dado la autonomía al Derecho Fiscal al decir en su párrafo segundo: “Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

Así mismo, sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta importante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en el siguiente criterio jurisprudencial:

Primera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: R.T.F.F. Primera Época. Compendio 1937 a 1948.

Tesis: I-J-58

Página: 226

DERECHO FISCAL MEXICANO.- En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano; pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido la Ley de Percepciones

Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, al declarar el artículo 11 de este último Código, que el Derecho Común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto a la Legislación Fiscal, cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos.

C.S. entre 1503/40 y 2744/40.- Resuelta el 19 de noviembre de 1940, por 10 en contra 1.

En la tesis de jurisprudencia anteriormente mencionada, se dice que es el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación el que contiene dicho ordenamiento, dado las diversas reformas y adiciones que ha sufrido nuestro Código Fiscal de la Federación, dicho ordenamiento ahora corresponde al artículo 5º de nuestro actual Código Fiscal de la Federación, pero el criterio de autonomía continua siendo el mismo.

1.4. RELACIÓN CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO

El Derecho Fiscal, como rama autónoma del Derecho, ha tomado principios generales, conceptos e instituciones jurídicas de otras ramas del Derecho, los cuales ha adoptado a sus finalidades.

Al respecto Margáin Manautou dice: “La materia tributaria podemos conceptualarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico”.¹⁰

A continuación se mencionaran solo algunos de los principios generales, conceptos e instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho:

- a) Derecho Constitucional: De esta rama, el Derecho Fiscal, obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, dichos preceptos constitucionales

¹⁰ Margain Manautou, Emilio. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 18

son los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales además establecen, los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); el principio de la legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la ley, etcétera.

- b) Derecho Civil: De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.
- c) Derecho Mercantil: De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.
- d) Derecho Procesal: De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.
- e) Derecho Penal: De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios

generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.

- f) Derecho Internacional: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.

- g) Derecho Administrativo: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.

- h) Derecho Financiero: Esta rama del derecho se ocupa del estudio de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios, correspondiéndole al Derecho Fiscal el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. El Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas

complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.

CAPITULO SEGUNDO

FUENTES DEL DERECHO FISCAL

2.1. NOCIÓN DE FUENTE FORMAL DEL DERECHO

De acuerdo con Eduardo García Máynez “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”.¹¹

De tal manera que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias. Como apunta Serra Rojas, “Las fuentes del Derecho son los procedimientos formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general”.¹²

¹¹ García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 18ª ed. Ed. Porrúa. México, 1971, p. 51

¹² Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. 6ª ed. Tomo I. Ed, Porrúa. México, 1974, p. 186

Es así, que al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias.

Resulta de gran interés el análisis de los mecanismos y procedimientos que de manera específica desembocan en la creación de las normas fiscales.

2.2. DIVERSAS CLASIFICACIONES

En materia fiscal existen diversos criterios para clasificar a las fuentes del Derecho Impositivo.

Manuel Andreozzi¹³ clasifica a las fuentes formales del Derecho Tributario en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia.

Son preconstitucionales aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida con base a un código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir.

¹³ Andreozzi, Manuel. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 23

Son fuentes constitucionales las que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un código político y de éste se derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo.

En cuanto a la doctrina, señala que ha sido ésta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica.

Finalmente, este autor sostiene que a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.

Achil Donato Giannini¹⁴ considera como fuentes formales del Derecho Fiscal a la Ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del Reglamento nos dice que se distingue formalmente de la ley en que, aún conteniendo como éste normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado y señala que existen tres categorías de reglamentos, a saber: para la ejecución de las leyes; para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden, y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la

ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

En cuanto a la costumbre Giannini considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributario es muy discutida; y sobre los convenios internacionales señala que constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los tributos.

2.3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer

¹⁴ Giannini, Achil Donato. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit. p.23

tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Dentro del concepto de ley debemos comprender al decreto-ley y al decreto-delegado, ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes, en virtud de que, en los términos de la Constitución General de la República, aun cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tiene fuerza y eficacia de ley.

No obstante lo anterior, es innegable que paralelamente a la ley, algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, por lo que posteriormente se describirá cada una de esas otras fuentes formales del Derecho y se señalará su influencia en la legislación impositiva.

2.4. LA LEY

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

La piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

A fin de evitar que la indispensable relación jurídico tributaria se convierta en fuente de arbitrariedades por parte del Estado, o se preste para abusos de particulares, debe encontrarse gobernada por leyes que determinen el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que a cada parte correspondan, dentro de un contexto de equidad y certeza.

Por lo que parece indudable que la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancias, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por leyes que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importante papel de estatutos reguladores de la actividad del fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público-satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

2.5. LOS REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS

Se define al reglamento administrativo como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la Republica con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El reglamento no puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada; y no puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.

Los reglamentos administrativos constituyen relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria.

2.6. LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS

Las circulares son una derivación del reglamento, de carácter administrativo, sólo que mientras el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la Republica, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios

superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, etc.

Las circulares son disposiciones de carácter general, provienen de funcionarios hacendarios de variada jerarquía, de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, simples acuerdos delegatorios del titular del ramo. Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

Ahora bien, existe cierta discrepancia respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, a lo que Fraga¹⁵ manifiesta que no considera que las circulares sean una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso sólo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

Así mismo, Adolfo Carretero Pérez manifiesta que, las circulares son “actos administrativos emanados de la potestad de mando de la Administración, que

contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de este ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del Ramo.”¹⁶

2.7. LOS DECRETOS-LEY

A las leyes expedidas por el Titular del Ejecutivo durante los llamados períodos de emergencia se les denomina Decretos-Ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese período de excepción.

El artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula el llamado caso de “suspensión de garantías individuales”, dotando al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables “para hacer frente, rápida y fácilmente”, a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social; mismo que a la letra establece lo siguiente: “En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente

¹⁵ Fraga, Gabino. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 27

¹⁶ Carretero Pérez, Adolfo. Citado por Adolfo Arrijo Vizcaíno. Op. Cit., p. 52

de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculos para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

2.8. LOS DECRETOS-DELEGADOS

Los llamados Decretos-Delegados pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Lo anterior aparece contemplado en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley Suprema, el que, en su parte conducente, establece lo que a continuación se expresa:

“...El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Reciben, desde luego, el nombre de Decretos-Delegados porque las leyes que con ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

2.9. LA JURISPRUDENCIA

Es una de las más importantes y útiles fuentes formales del Derecho Fiscal.

Es la justicia “de carne y hueso” según Hugo Carrasco Iriarte¹⁷, y se integra con los criterios de los jueces y magistrados de los tribunales, por medio de los cuales se fija el alcance y contenido de una norma. En materia fiscal, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha inducido al legislador a modificar las leyes fiscales.

En México en materia fiscal, se reconocen cuatro órganos que crean jurisprudencia:

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Los Tribunales Colegiados de Circuito.
- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.
- Los Tribunales Administrativos de los Estados y del Distrito Federal.

La jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los

juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.¹⁸

Así mismo, la jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.¹⁹

En tanto, la jurisprudencia proyectada por los tribunales administrativos es obligatoria solo para ellos.

2.10. TRATADOS INTERNACIONALES

Según el artículo 133 constitucional, los tratados celebrados por el presidente de la república, que sean aprobados por el senado y que estén de acuerdo con la Carta Magna, serán ley suprema en toda la Unión. Esta rama del derecho fiscal ha crecido en los últimos años con el aumento de los tratados internacionales destinados a evitar la doble tributación. Al respecto, cabe recordar lo que manifiesta Bettinger Barrios:

¹⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit., p. 10

¹⁸ Artículo 192, primer párrafo, de la Ley de Amparo.

“La materia fiscal, en su necesidad de ampliar sus funciones, así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes, residentes, dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización”.²⁰

Ésta prolongación del poder tributario, que rebasa las fronteras de un estado, puede ocasionar que, por un mismo supuesto, un contribuyente esté sujeto simultáneamente a dos potestades impositivas emanadas de dos soberanías diferentes, las cuales generen dos obligaciones fiscales que graven el mismo hecho impositivo, y que, en consecuencia, pague dos veces por causa de esa situación particular, lo que constituye una evidente injusticia. Para no cometer actos de tal naturaleza, los cuales van contra los principios que se sustentan a la ciencia financiera, los países se ven en la necesidad de celebrar convenios impositivos entre sí, que tienen por objeto evitar la doble tributación. Estos convenios implican un acuerdo contractual entre dos Estados, que limitan parte de su soberanía, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas realizar negocios en ellos

¹⁹ Artículo 193, primer párrafo, de la Ley de Amparo.

²⁰ Bettinger Barrios, Herbert. Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. ISEF. México, 1997, p. 53.

Al respecto, los estados signantes deben considerar las siguientes disposiciones legales:

- La Ley sobre la celebración de tratados.
- El decreto de promulgación de la Convención de Viena.
- La normatividad internacional para la interpretación de los convenios acerca de doble tributación celebrados por México.

Además, deben ponderarse los aspectos siguientes:

- Los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios.
- La neutralidad fiscal por medio de los tratados para evitar la doble tributación.
- La estructura de los tratados tributarios.
- Los principios rectores de los modelos tributarios.

2.11. LA DOCTRINA

La constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la ciencia jurídica. Cabe establecer la diferencia

entre ciencia y doctrina, pues mientras la primera constata y explica, la segunda juzga y prescribe.

La doctrina constituye una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley y no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, haciéndolo avanzar rápidamente, en nuestro país puede considerarse como insignificante su aportación pues, a pesar de que tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por tanto, podemos decir que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de muy poca importancia.

2.12. COSTUMBRE

Se ha dicho que la costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. Observamos, que en la costumbre concurren dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo; el primero consistente en el uso o práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio. Ambos elementos se expresan en la fórmula latina “*inveterata consuetudo et opinio juris seu necessitatis*”.

La doctrina distingue tres clases de costumbre: la interpretativa, que es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, que es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad; y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de ésta por una norma diversa.

De lo antes expuesto observamos, entonces, que la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo propicio para que opere la costumbre, en materia de Derecho Fiscal, es en el procedimiento para tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regularización detallada en este campo se originan las “prácticas” que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento.

Salvo el caso anterior, en México, como dice Fraga²¹, la costumbre sólo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no crea derecho que supla o contraríe a la ley.

²¹ Fraga, Gabino. Citado por Raúl Rodríguez Lobato. Op. Cit., p. 29

2.13. PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO

Son principios descubiertos por la razón humana, de carácter universal, permanente y constante, los cuales expresan el comportamiento que conviene al hombre en orden a su perfeccionamiento como ser humano, independientemente del reconocimiento o sanción de la autoridad política. Asimismo, sirven para interpretar el contenido y el alcance de las disposiciones legales.

CAPITULO TERCERO

ACTO ADMINISTRATIVO

3.1. DISTINCIÓN ENTRE HECHO Y ACTO JURÍDICO

Antes de entrar al estudio del concepto del acto administrativo, es importante precisar la diferencia entre hecho y acto jurídico.

El hecho jurídico se distingue del acto jurídico, en que el primero es un acontecimiento natural o del hombre que produce consecuencias jurídicas sin que exista la intención de producirlas; mientras que en el segundo si existe la intención de producir dichas consecuencias de derecho.

3.2. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO

La dificultad para conceptuar el acto administrativo, proviene de dos fuentes: la gran producción doctrinal y la diversidad de actos que lleva a cabo el poder ejecutivo.

MIGUEL ACOSTA ROMERO, define al acto administrativo como “la manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general”.²²

RAFAEL BIELSA, define al acto administrativo como “Decisión, general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones sobre derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellos”.²³

RECAREDO FERNÁNDEZ DE VELASCO, define al acto administrativo como “Toda declaración jurídica unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la

²² Acosta Romero, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo. Parte General. 4ª ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 2003, p. 439

²³ Bielsa, Rafael. Citado por Rafael I. Martínez Morales. Derecho Administrativo 1er. y 2o. Cursos. 3ª ed. Ed. Oxford University Press-Harla México, S.A. de C.V. México, 1998-1996, p. 202

administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas”.²⁴

EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, definen al acto administrativo como “La declaración de voluntad, de juicio de conocimiento o deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa de la potestad reglamentaria”.²⁵

Una vez vistas las definiciones anteriores, con el fin de explicar el acto administrativo, se considera que éste es la declaración unilateral de la administración pública que produce consecuencias subjetivas de derecho.

El concepto indicado anteriormente, implica excluir de la categoría *acto administrativo* la actividad reglamentaria, puesto que se habla de consecuencias subjetivas; tampoco comprende los contratos que celebre la administración, ya que se señala que es una declaración unilateral. De igual manera, no se engloban los actos de esencia extrajurídica ni los hechos jurídicos.

²⁴ Fernández de Velasco, Recaredo. Citado por Rafael I. Martínez Morales. Op. Cit., p. 201

3.3. ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo tiene elementos propios los cuales son:

1. Sujeto
2. La manifestación externa de la voluntad
3. Objeto
4. Forma

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3º, reconoce el sujeto, autoridad competente y la voluntad, el objeto y la forma, aunque no con mucha claridad, ya que dicho artículo hace el señalamiento de elementos y requisitos sin hacer una distinción y el cual menciona lo siguiente:

“Artículo 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

- I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

²⁵ García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón. Citado por Rafael I. Martínez Morales. Op. Cit., p. 201

- II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;
- III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;
- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V. Estar fundado y motivado;
- VI. (DEROGADA, D.O. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)
- VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;
- VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto causa o motivo, o sobre el fin del acto;
- IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

- X. Mencionar el órgano del cual emana;

- XI. (DEROGADA, D.O. 24 DE DICIEMBRE DE 1996)

- XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

- XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

- XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

- XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

- XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

3.3.1. SUJETO

Es el órgano de la administración pública que en ejercicio de la función administrativa, externa de manera unilateral la voluntad estatal produciendo consecuencias jurídicas subjetivas. Puede decirse que los sujetos que componen el acto administrativo son de dos tipos:

- a) Sujeto activo, a quien en este caso corresponde al órgano administrativo emisor o creador del acto.

- b) Sujeto Pasivo, a quien va dirigido el acto administrativo y pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas o el individuo en lo personal.

El sujeto activo del acto administrativo será siempre un órgano administrativo competente, el cual actúa por medio de funcionarios o empleados debidamente facultados para ello.

3.3.2. MANIFESTACIÓN EXTERNA DE LA VOLUNTAD

La manifestación externa o declaración de voluntad es la expresión de una decisión del órgano administrativo, pronunciada en cualquier sentido, que provoca consecuencias de derecho de tipo subjetivo.

Esta voluntad del órgano administrativo, de carácter unilateral, debe reunir determinados requisitos como son:

- I. Debe originarse y expresarse de manera libre.
- II. No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.
- III. Dentro de un marco competencial y de facultades delimitado.
- IV. Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

3.3.3. EL OBJETO

El objeto es lo que persigue la administración pública al emitir el acto; es decir, crear, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad.

El objeto debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Ser lícito y alcanzable, es decir, deber ser posible física y jurídicamente.
- b) Debe estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano y dentro de lo que faculte al servidor público.

El objeto, en sí, es la materia o contenido del acto administrativo.

3.3.4. LA FORMA

Es la manera como se exterioriza o expresa la voluntad del órgano administrativo.

La forma la constituye la manifestación material en la que se plasma el acto administrativo, para que pueda llegar a ser percibido por los sujetos pasivos y percibido por los sentidos.

El acto administrativo generalmente se manifestará por escrito, ya que así se encuentra establecido en el artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición.

3.4. MODALIDADES DEL ACTO ADMINISTRATIVO

La finalidad y el motivo se encuentran considerados como modalidades del acto administrativo.

Desde un punto de vista lógico jurídico, entendemos por elemento de una cosa o de un concepto, aquellas partes que lo integran o que participan en su formación; a manera de ejemplo podemos decir que los elementos del agua son dos partes de hidrógeno y una de oxígeno, estructurando el agua; si el agua es

caliente o fría, líquida o sólida, adquiere alguna coloración o se le destina para riego u otros usos, ellos serán cualidades o modalidades del agua, pero no elementos de la misma. De la misma manera los elementos del acto administrativo pueden llegar a tener modalidades que son las expresadas anteriormente, pero no forman parte del concepto de acto administrativo, por lo que habrán entonces de analizarse como modalidades del acto administrativo.

3.4.1. MOTIVO

El motivo es el móvil que lleva a emitir el acto administrativo; las consideraciones, de hecho y de derecho, que tiene en cuenta el órgano emisor para tomar una decisión: es el porqué del acto; es decir, son los antecedentes que preceden y provocan el acto.

3.4.2. FINALIDAD

La finalidad consiste en el propósito o meta que el órgano emisor persigue con su actuar, es el “para que” de su emisión, que en materia administrativa siempre corresponde con la satisfacción del interés general.

La doctrina ha establecido reglas que sirven de orientación para alcanzar el fin propuesto y que son las siguientes²⁶:

- a) El agente público no puede perseguir sino un fin de interés general.
- b) Con el acto no debe perseguirse una finalidad en oposición con la ley.
- c) No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario además, que sea de la competencia del agente que realice el acto.
- d) Aún siendo lícito el fin de interés público y dentro de la competencia del órgano, no puede perseguirse sino por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.

3.5. REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La constitución federal fija requisitos de los actos administrativos en los artículos 16 y 14, así como el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismos que a la letra dicen:

²⁶ Fraga, Gabino. Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa. Compendio de Derecho Administrativo Primer Curso. 5ª ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 2002, p. 268

“Artículo 16.-

Párrafo 1º:

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.”

“Artículo 14.-

Párrafo 1º:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

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

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor de la firma autógrafa.

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

Asimilando en su contenido lo dispuesto en dichos preceptos, se obtienen los requisitos jurídicos mínimos de los actos administrativos, los cuales son:

1. Constar por escrito.
2. Ser emitido por autoridad competente.
3. Estar debidamente fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

4. Contener firma autógrafa del funcionario que lo emite y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Habiendo ya identificado los diversos requisitos mencionados por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, así como del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación pasaremos a la explicación de cada uno de ellos.

3.5.1. CONSTAR POR ESCRITO

Esta garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse de un mandamiento u orden por escrito, el cual debe constar en documento oficial, con sello oficial, número de oficio, asunto, fecha, lugar y firma autógrafa del titular que lo emite, por lo tanto, cualquier orden verbal que origine el acto de molestia, es violatoria de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como ilegal al transgredir el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

3.5.2. SER EMITIDO POR AUTORIDAD COMPETENTE

No basta que el acto administrativo provenga de una autoridad, sino que además ésta debe tener competencia para emitirlo.

Por competencia se entiende la posibilidad que tiene un órgano de actuar; la ley le asigna al órgano determinados asuntos que puede o debe atender. Por su parte, las facultades se refieren a los servidores públicos; o sea a la aptitud que éstos reciben de la legislación para emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano.

Así tenemos que conforme a la disposición constitucional, el acto administrativo debe de ser producido por un órgano competente, a través de un funcionario o empleado con facultades para ello.

La competencia la asigna la ley; las facultades deben estar contempladas también en la ley o, por disposición de ésta, en un reglamento o acuerdo de delegación de facultades.

Lo anterior se ve robustecido por la tesis de jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado, la cual establece:

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IX; Abril de 1992

Página: 454

COMPETENCIA, FUNDAMENTACION DE LA. NECESIDAD DE HACERLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA. La garantía del artículo 16 constitucional consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les dé eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S. A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel.

Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Debe señalarse en el texto mismo del acto de molestia la autoridad que lo emite a efecto de poder corroborar su competencia, así como el dispositivo, decreto o acuerdo que le otorgue tal competencia.

3.5.3. ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADO Y MOTIVADO Y EXPRESAR LA RESOLUCIÓN, OBJETO O PROPÓSITO DE QUE SE TRATE

Para hablar de estos requisitos constitucionales nos referiremos primeramente a la fundamentación, la cual consiste en señalar con precisión qué ley o leyes y cuales de sus artículos son aplicables al caso, originan y justifican su emisión.

No señalar las normas que dan fundamento legal al acto, vicia a éste.

La fundamentación, es decir, citar el artículo y ley aplicable, se refiere tanto al contenido del acto como a la competencia del órgano y a las facultades del servidor público.

En materia administrativa para poder considerar que un acto administrativo se encuentra debidamente fundado es necesario que en él se citen:

- a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables.

- b) Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Ahora bien, por lo que respecta a la motivación, se entiende que esta consiste en describir las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto.

La motivación es la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado.

Lo anterior se ve robustecido por la Jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado de circuito la cual establece:

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CIRCUITO.

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 64, Abril de 1993

Tesis: VI. 20. J/248

Página: 43

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS

ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y

motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

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

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcares.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 73, pág. 52.

Por último, se entiende por resolución, objeto o propósito de que se trate, aquello sobre lo que incide la declaración administrativa, es decir, los derechos y obligaciones que el propio acto administrativo establece.

El objeto o contenido del acto administrativo es aquello que el acto decide, certifica, opina, dispone o permite, el cual debe ser claro y preciso, de manera que se produzca certidumbre en lo que se dispone, ya que el objeto no debe ser general, sino determinado, para así poder brindar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

3.5.4. CONTENER FIRMA AUTOGRAFA DEL FUNCIONARIO QUE LO EMITE Y EL NOMBRE O NOMBRES DE LAS PERSONAS A LAS QUE VAYA DIRIGIDO

El vocablo firma, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española consiste en "el nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice."

Es claro que para que un acto administrativo por escrito obligue a un particular debe estar firmado por el funcionario que lo emite, ya que esta característica, ofrece autenticidad y firmeza a la resolución y acepta la responsabilidad de quien deriva la emisión del mandamiento.

Lo anterior es tratado por el Tribunal Colegiado del Noveno Circuito en la siguiente jurisprudencia:

Séptima Época

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo VI, ParteTCC

Tesis: 794

Página: 538

FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCION CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una

persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice". El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que la firma de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien

firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Época:

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S. A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí,
S. A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de
marzo de 1980. Unanimidad de votos.

Muchos de los actos realizados por la autoridad eran firmados con un facsímil, el cual consistía en un sello en el que se encuentra plasmado la firma del servidor público emisor de la resolución, que era entintado y presionado en orden de visita, pudiendo cualquier persona realizar tal acto pretendiendo tener por cumplimentada la garantía de firma. De lo anterior la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya decidió en lo conducente en la siguiente tesis de jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte SCJN

Tesis: 468

Página: 340

**FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACION
DE CREDITOS FISCALES.** Esta Segunda Sala de la Suprema
Corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el

criterio de que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, para que un mandamiento de autoridad esté fundado y motivado, debe constar en el documento la firma autógrafa del servidor público que lo expida y no un facsímil, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, ya que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad.

Octava Época:

Contradicción de tesis. Varios 16/90. Entre las sustentadas por el Primero y Segundo Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 21 de noviembre de 1991. Mayoría de cuatro votos.

NOTA: Tesis 2a./J.2/92, Gaceta número 56, pág. 15; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo X-Agosto, pág. 66.

Así mismo, es un requisito esencial el que se precise el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido el acto administrativo, o en su defecto, datos suficientes para su identificación.

CAPITULO CUARTO

VISITA DOMICILIARIA

En la legislación fiscal ordinaria, es decir, en los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las reglas y formalidades con las que se desarrollará la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente.

4.1. INICIO DE LA VISITA Y REQUISITOS A SATISFACER

El inicio de la visita es un acto trascendental que de no llevarse a cabo correctamente, en los términos del artículo 44, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, se encuentra viciado el acto administrativo que se expida como consecuencia de lo observado en la revisión de la contabilidad y documentación con lo en ella asentado.

Se entiende que las visitas domiciliarias inician al momento de la entrega de la orden de visita, según lo establecido en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual las autoridades podrán ejercer sus facultades de comprobación de manera conjunta, indistinta o

sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Sirviendo de apoyo a lo manifestado anteriormente la jurisprudencia publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de octubre de 1984, pag. 287, misma que a la letra dice:

“VISITA DOMICILIARIA. SE INICIA AL MOMENTO EN QUE SE ENTREGA LA ORDEN CORRESPONDIENTE. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación de 1967, al iniciarse la visita debería de entregarse la orden al visitado, de donde se sigue que es precisamente en este momento en que los visitantes realizan los actos propios de la verificación, por lo que será en el inicio de la visita cuando los visitantes deban identificarse y hacerse la designación de los testigos.”

Es preciso mencionar que el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, estable como requisitos de la orden visita, además de los referidos en el artículo 38 de dicho ordenamiento legal, los siguientes:

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

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

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

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.

4.1.1. LUGAR O LUGARES SEÑALADOS PARA SU INICIO

La fracción I del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece como regla que la visita deberá de realizarse en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, es por ello tan importante que se precise en la orden el domicilio o domicilios en que se desahogará la visita domiciliaria.

No obstante lo anterior, en el propio artículo 44 del citado ordenamiento legal, se prevé que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio para recibir la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en anterior, cuando el visitado conserve el local de éste,

sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

4.1.2. NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN

Para que el contribuyente tenga conocimiento de que se ha emitido una orden, con el fin de que se revise en su domicilio la situación fiscal del negocio, la autoridad debe notificársela. Por notificar entendemos que consiste en: “comunicar la resolución de una autoridad, con las formalidades y a las personas que corresponda”²⁷, ya que notificación es el “acto de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite o en un asunto judicial”.²⁸

Ahora bien, de la lectura del artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, inferimos que dicha notificación debe ser personalmente, toda vez que debe entregarse al visitado o a su representante legal o en ausencia de éstos y no obstante de haber sido legalmente citados, a un tercero. Además, por la propia naturaleza de la diligencia se deduce que ésta debe ser con la persona a quien va dirigida la orden (salvo la excepción antes citada).

²⁷ Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Caballenas de Torre. Citado por la Guía Básica del Curso Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias. Publicación del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). 2ª ed. Guadalajara, Jal., México, 1992, p. 65

²⁸ Guía Básica del Curso Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias. Op. Cit., p. 65

Es decir, si al momento de que se vaya a notificar la orden de visita, no se encontrare el visitado o su representante legal, deberá dejarse citatorio. Esto con la finalidad de que, al día hábil siguiente se espere al visitador, y en caso de no estar el destinatario de la orden o su representante legal, iniciar la visita con quien se encuentre.

Es conveniente establecer que la realización de un citatorio, esto es, el acto de citar al contribuyente, es en sí mismo un acto de autoridad, pues en caso de que el particular no cumpla con lo requerido por la autoridad, se tiene como consecuencia que se podrá actuar válidamente con cualquier persona, a efecto de proceder al desahogo de la diligencia de visita domiciliaria. En este entendido, es claro que el documento que contenga la citación deberá estar fundado en el artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y motivado por la no presencia del particular afectado; siendo el propósito del citatorio, que el contribuyente o su representante legal estén presentes para la práctica de una diligencia de visita domiciliaría.

Del análisis del artículo 44 citado, se tendrán además los requisitos siguientes:

- a) Dejar el citatorio con la persona que se encuentre en el lugar a visitar.
- b) Señalar hora determinada, para que el contribuyente o su representante legal esperen al visitador al día hábil siguiente.

- c) Indicar expresamente que es para recibir la orden de visita.
- d) Apercibir, que en caso de no esperar al visitado, la visita se entenderá con quien se encuentre en el lugar visitado

4.1.3. EL VISITADO COMO DESTINATARIO DE LA ORDEN

Como ya se dijo anteriormente, el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 16 constitucional, establece que la orden de visita domiciliaria debe señalar el nombre o nombres del visitado, y será con éste o con su representante legal con quien debe de entenderse la visita. Por excepción, tal y como se mencionó, se puede llevar a efecto con un tercero.

Por representante legal debemos de entender a aquel que está autorizado en los términos de ley a actuar a nombre de quien le otorgó el poder ante toda clase de autoridades administrativas y tribunales, sean administrativos o judiciales, o quien tenga la facultad de ejercer actos de dominio.

El artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, prevé que la representación puede acreditarse mediante escritura pública o en carta poder, firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario. Ahora bien, si se acredita la representación mediante

escritura pública, el documento deberá ser un poder para actos de administración. Esto es así, porque como se trata de notificar una orden de visita domiciliaria, y se exhibe por ejemplo, para acreditar la representación, poder para pleitos y cobranzas, el mismo es insuficiente, toda vez que aún no hay litigio entre el particular y la autoridad fiscal y tampoco se está gestionando cobro al contribuyente.

Por otra parte, el que la visita se realice o se “entienda” con un tercero, no es en sí mismo causa de nulidad del procedimiento, pues la ley faculta para poder hacerlo. Esto resulta comprensible si analizamos el procedimiento de visita domiciliaria desde dos puntos de vista. El primero, atendiendo al derecho del particular de enterarse personalmente de la emisión de la orden de visita, como acto de autoridad y de la verificación de la visita en sí misma, como acto de molestia; en este caso, la intención del legislador fue clara al señalar que deberá buscarse al visitado o su representante legal, por lo que sólo podrá entenderse con ellos la visita.

El segundo punto de vista que debemos de analizar, es el hecho de que no puede limitarse a la autoridad a la voluntad del particular para estar presente en el inicio de la visita; es decir, si el particular decide no estar para el inicio y desarrollo de la visita, no puede limitarse a la autoridad a que no lo haga porque el particular decidió no estar. Como consecuencia de esto, la figura jurídica del previo citatorio que ya fue analizada, es el medio por el cual la autoridad podrá

afectar el interés jurídico del contribuyente, no obstante que la visita no se haya entendido con él.

4.1.4. LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES

Este es un requisito exigido por la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, que persigue fundamentalmente darle seguridad jurídica al visitado, en el sentido de que las personas nombradas en la orden, sean las mismas que se apersonan en su domicilio; así como que éstas son en realidad funcionarios de la administración pública, facultados para llevar a cabo la revisión.

Por identificar se entiende “la acción de corroborar que existe identidad entre una persona o cosa y otra”²⁹. Para el caso de los visitadores, la identificación persigue que haya identidad entre el nombre de la persona que se menciona en la orden, y la persona física que se presenta en el domicilio del visitado.

La forma en que se va a comprobar la identidad, es cotejando una credencial u oficio credencial con fotografía reciente del visitador (donde además aparezca su nombre), con la del nombre estampado en la orden y la persona física que muestra la credencial.

Por normatividad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la identificación podrá hacerse también con oficios emitidos por la autoridad de fiscalización, que contengan fotografía reciente del visitador.

El artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, exige que la identificación se efectúe precisamente al inicio de la visita. Lo anterior es lógico, ya que es cuando el visitado desea cotejar la identidad de la persona física con la credencial respectiva.

Para efecto de satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación, 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, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría y quién expide las mismas e indicar no sólo el órgano, sino su titular y la norma que le da competencia para emitir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación, se debe dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas practicas de

²⁹ Guía Básica del Curso Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias. Op. Cit. p. 78

inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

4.1.5. REQUERIMIENTO PARA LA DESIGNACIÓN DE TESTIGOS

Desde el artículo 16 Constitucional, se contempla el mandato de que la autoridad visitadora, garantice el derecho al visitado de proponer dos testigos con motivo de la visita domiciliaria.

Durante bastante tiempo la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostuvo el criterio de que bastaba con que los testigos se designaran hasta el momento en que se levantara el acta final dando por terminada la visita, para que se satisficiera lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, visto que los visitadores se concretaban a entregar la orden de visita y que en una copia de ella el visitado asentara de su puño y letra que la había recibido sin que se levantara acta alguna, por considerar que sólo era obligatorio levantar una al concluir la visita.

Pero con este criterio los testigos no iban a desempeñar su papel de serlo de toda la labor efectuada por los visitadores.

Afortunadamente, dicha Sala reparó en el error en que había incurrido y sostuvo posteriormente que los testigos deben ser designados en el inicio de la visita,

que es cuando los visitantes hacen la entrega de la orden de visita y proceden a levantar el acta llamada de inicio, lo cual recoge el artículo 44, fracción III, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, al prescribir que: “Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.”

Es de resaltarse, que en las tesis de jurisprudencia Nos. 20 y 21 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación), se asienta que: “NECESIDAD DE QUE SE REQUIERA AL VISITADO PARA DESIGNAR DOS TESTIGOS, COMO REQUISITO FUNDAMENTAL PARA QUE CUMPLA CON EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.” Es decir, no sólo debe constar en el acta de inicio que se nombraron testigos por el visitado, sino que debe de asentarse que “se requirió al visitado para que nombrara testigos de su parte.”

Debe comentarse a este respecto, que en principio como ya se dijo, es un derecho del visitado proponer las personas que fungirán como testigos durante el desarrollo de la visita, pero si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, podrán ser nombrados por el personal actuante,

situación ésta que deberá ser ampliamente narrada en el acta que se levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Por último debemos agregar que si bien es cierto que ante la negativa del visitado a designar testigos, los auditores están facultados para designarlos, estos no pueden ser empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que tal designación debe de recaer en personas que puedan actuar imparcialmente.

4.2. OBLIGACIONES DE LOS VISITADOS

El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establece cuales son las obligaciones de los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, durante el desarrollo de la misma.

Esas obligaciones son:

- a) Recibir la orden de visita.
- b) Permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.
- c) Mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- d) Permitir a los visitadores obtener copia de la documentación que estimen necesarias.

- e) Permitir la verificación de bienes y mercancías.
- f) Poner a disposición de los visitadores el equipo de computo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

4.2.1. RECIBIR LA ORDEN DE VISITA

Los contribuyentes, salvo excepciones, reciben la orden de visita aun cuando buen número de ellos nunca se presentan ante los visitadores y éstos son atendidos por quien se ostente como representante legal o, generalmente, por quien se encuentre en el lugar de la visita.

El no querer recibir la orden de visita o negar el acceso a los visitadores ello origina que la autoridad fiscal determine presuntivamente la utilidad del contribuyente, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagarse contribuciones³⁰

Además de que, quien se oponga a la practica de la visita en el domicilio fiscal, incurre en la infracción prevista en la fracción I del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, a la que corresponde una multa de \$9,661.00 a \$28,982.00,

³⁰ Art. 55, fracción I, del CFF.

según lo establecido en la fracción I del artículo 86 de dicho ordenamiento legal, pudiendo solicitar la autoridad fiscal en dicho caso el auxilio de la fuerza pública para ejercer sus facultades de comprobación, de conformidad con lo establecido en la fracción I del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, no obstante lo anterior, también podrá proceder penalmente por el delito de resistencia, previsto en el artículo 180 del Código Penal Federal en vigor.

4.2.2. PERMITIR A LOS VISITADORES EL ACCESO AL LUGAR O LUGARES OBJETO DE LA VISITA

En el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, se establece la obligación de los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el **domicilio fiscal**, de permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

Para Emilio Margáin Manatou dentro del concepto del domicilio fiscal demos de entender que quedan incluidos todos los lugares en donde están establecimientos que dependan del que se localiza en el domicilio fiscal.³¹

³¹ Margáin Manatou, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. 2ª ed. Ed. Porrúa. México, 2001, p. 164

4.2.3. MANTENER A DISPOSICIÓN DE LOS VISITADORES LA CONTABILIDAD Y DEMÁS PAPELES QUE ACREDITEN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Por contabilidad, según Emilio Margáin Manautou³², debe entenderse los libros que la constituyan o el sistema de registro electrónico, o microfilm o discos ópticos o de cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No presentar los libros de contabilidad y la documentación comprobatoria de lo en ellos asentado, o no tener en operación los equipos y sistemas autorizados por la citada Secretaría o negarse a proporcionar lo en ellos registrados dará origen a la determinación presuntiva que contempla el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

4.2.4. PERMITIR A LOS VISITADORES OBTENER COPIA DE LA DOCUMENTACIÓN QUE ESTIMEN NECESARIA

Emilio Margáin Manautou, señala en su obra Facultades de Comprobación Fiscal, que esta obligación surgió a partir del 1º de enero de 1996, con motivo del fallo que emitió el Pleno de Suprema Corte de Justicia en el Amparo en revisión número 8559/87 promovido por Daniel Vela, S.A.³³

³² Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 165

³³ Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 165

Que tal fallo dio origen a que se modificara el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación a partir del 1º de enero de 1996, para consignarse en la parte final de su último párrafo que “En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado”, pero estableciéndose en el primer párrafo que “los visitantes, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitantes 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 de los que los visitantes podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita...”, y en el segundo párrafo que “cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilme o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita”.

Así mismo, en el tercer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación se expresa que cuando se dé alguno de los supuestos que se enumeran enseguida en nueve fracciones, los visitantes podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitantes.

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No si hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

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

- VIII. Cuando el visitado se 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.

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

4.2.5. PERMITIR A LOS VISITADORES LA VERIFICACIÓN DE BIENES Y MERCANCIAS

El visitado “también deberá permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga....en los lugares visitados”³⁴

³⁴ Art. 45, primer párrafo, parte final del CFF.

Al respecto Emilio Margáin Manautou, menciona que en un buen número de ocasiones los visitantes al ir recorriendo el lugar o lugares en que desarrolla su actividad el contribuyente se encuentran con bienes y mercancías producidas en el extranjero o bien revisando documentación reparan que se está deduciendo el costo de adquisición de bienes de importación, por lo que proceden a solicitar que se les proporcione la documentación que ampare la legal estancia en el país de la misma, por lo que proceden ellos a su aseguramiento dejando al visitado como depositario de ellos, o bien se encuentran con bienes o mercancías nacionales pero que no están registrados en la contabilidad.³⁵

4.2.6. PONER A DISPOSICIÓN DE LOS VISITADORES EL EQUIPO DE COMPUTO Y SUS OPERADORES PARA QUE LOS AUXILIEN EN EL DESARROLLO DE LA VISITA

En su párrafo segundo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación se establece que cuando los visitantes lleven su contabilidad o parte ella con el sistema de registro electrónico, o microfilme o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los

³⁵ Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 170

visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

4.3. REGLAS CONFORME A LAS CUALES SE DESARROLLARÁ LA VISITA DOMICILIARIA

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece las reglas conforme a las cuales se deberá desarrollar la visita domiciliaria, cuyo olvido por las autoridades administrativas o los señores visitadores puede traer consigo que se vicien los resultados de ella en perjuicio de toda la labor desarrollada y por ende, que resulte ilegal la resolución determinando créditos fiscales a cargo del visitado con las sanciones correspondientes, si se encontraron irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

4.3.1. DE TODA VISITA EN EL DOMICILIO FISCAL SE LEVANTARA ACTA

La fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece: “De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones

encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado.”

La importancia del acta estriba en que constituye, si cumple con los requisitos legales, una prueba de la existencia de los hechos consignados en ella, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.

4.3.2. VISITA SIMULTÁNEA A DOS O MÁS LUGARES

En el caso de que la visita se realice en dos o más lugares, la fracción II del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece que en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregaran al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En este caso, se requiere la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

4.3.3. ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD

Dispone el Código Fiscal de la Federación, en la fracción III del artículo 46, que durante el desarrollo de la visita, los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la

contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas de dichos documentos, bienes, muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen. Entendiéndose 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. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Como se advierte existen dos procedimientos para asegurar la contabilidad, el primero de ellos consiste en sellar o colocar marcas en los documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde éstos se encuentren, y el segundo, consiste en asegurarlos mediante el depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario; por lo que si los auditores proceden conforme el primer procedimiento no es necesario, pues la ley así no lo exige, que se realice el aseguramiento de la contabilidad previo inventario.

4.3.4. ACTAS PARCIALES Y COMPLEMENTARIAS

El primer párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación hace alusión a dos clases de actas: parciales y complementarias.

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

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

Así mismo, en la parte final de éste primer párrafo, se precisa que levantada el acta final se da fin a la visita domiciliaria, no existiendo la posibilidad de que los visitadores levanten un acta complementaria que venga a colmar una omisión o laguna en que ellos incurrieron al levantar el acta final sin que exista una nueva orden de visita.

En el segundo párrafo de la fracción IV en comento, se establece que cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales, así como los hechos u omisiones que se conozcan de terceros, haciéndose mención expresa

de tal circunstancia en la última acta parcial que al efecto se levante, debiendo transcurrir entre ésta y el acta final cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los 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 más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

En éste segundo párrafo se otorga al visitado la garantía de audiencia, al indicarse que levantada la última acta parcial en que se vertirá todo lo asentado en actas parciales, contará él con veinte días hábiles para rebatir los hechos u omisiones que se desprenden del examen de su contabilidad o de terceros.

En el tercer párrafo de la fracción IV del precepto legal en comento se establece que se tendrán por consentidos los hechos consignados en la última acta parcial, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no se 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.

El hecho de que el visitado no presente pruebas documentales ni escrito en que trate de desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, ello no significa que queda imposibilitado de impugnar la resolución que se dicte

en su perjuicio, por cuanto que se tendrán consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo segundo de la fracción IV en comento, si antes del cierre del acta final el contribuyente no los refuta o presenta pruebas documentales, se entiende que ahora él tiene toda la carga de la prueba.

“ACTAS DE VISITA. LA CONFORMIDAD CON LO ASENTADO EN ELLAS NO IMPIDE IMPUGNAR SU LEGALIDAD EN EL JUICIO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.- El no haber agotado la inconformidad en contra de los hechos asentados en un acta de visita, sólo da como resultado el que se tenga al visitado por conforme con los mismos; pero no le impide impugnar los vicios de legalidad de dicho acto, cuando sirve como fundamentación de la resolución liquidadora, promoviendo para ello, los medios de defensa legalmente procedentes.- Amparo directo 349/93, SJF de julio de 1994, Primera parte, p. 388.”

Así también, tenemos que hoy gran número de últimas actas parciales y actas finales, de poco más de setenta hojas tamaño carta y a renglón cerrado, se levantan según en tres horas y sin errores o tachaduras. Éstas se redactan en la Administración que ordenó la visita y enseguida, previo citatorio, se acude al domicilio fiscal del contribuyente en donde, a través de una computadora portátil e impresora, se empieza a sacar las copias del acta y al término de ello se llama al contribuyente, así como a los testigos simplemente para que las firmen, lo cual es violatorio del artículo 16, párrafos octavo y undécimo constitucional, lo

que ha dado lugar a que el visitado y sus testigos asienten, antes de firmar, que dicha acta no se levantó en presencia de ellos.

Es un hecho notorio que es materialmente imposible levantar un acta con tantas hojas y sin ningún error de redacción o mecanografía, el que de conformidad con el artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles en vigor, puede ser invocado por el Tribunal, aunque no haya sido alegado ni probado por las partes.

Otro problema que se ha presentado al levantarse la última acta parcial y acta final es el relativo a la entrega de los papeles de trabajo, que se considera también deben de entregarse al visitado cuando se levantan actas parciales que consignan hechos u omisiones y no sólo cuando se levantan aquéllas, debidamente firmados por los visitadores, con el objeto de que puedan ser objeto de examen y estudio por parte del contribuyente.

“ACTA DE AUDITORÍA. LOS PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A LAS, DEBEN REUNIR LOS MISMOS REQUISITOS QUE PARA AQUÉLLAS EXIGE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien es cierto que los papeles de trabajo no están contemplados en el Código Fiscal de la Federación, también lo es, que no existe ningún impedimento en el sentido de que las actas de auditoría puedan conformarse por un número indeterminado de hojas o anexos. En estas condiciones,

debe concluirse que los visitadores validamente puedan elaborar cédulas o papeles de trabajo adjuntos en los que se detalle la documentación exhibida por la contribuyente, o bien, en los que sustenten sus observaciones para así agilizar el funcionamiento de la visita y el manejo del acta. Sin embargo, para que dichas cédulas puedan considerarse válidas, es necesario que cumplan con los mismos requisitos que para la validez de las actas de auditoría que exige la ley, concretamente el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, pues sería jurídicamente aberrante que documentos no contemplados en éste pudiesen resultar válidos sin requisitos o con requisitos menores a aquellos que se establecen para documentos sí contemplados en ese ordenamiento, como son las susodichas actas de auditoría.- Amparo directo 446/90, visible en el SJF de mayo de 1992, p. 386.”

“AUDITORÍA FISCAL, ACTAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO FORMAN PARTE DE ELLAS.- Si bien las cédulas-papeles de trabajo no están previstas por el Código Fiscal de la Federación, sí forman parte del acta final de auditoría, pues mediante ellos la contribuyente se percata en detalle de las operaciones aritméticas que realizaron los auditores y cuya síntesis se plasma en el acta de auditoría para motivarla. Por consiguiente, integran con el acta una sola actuación jurídica y tienen el mismo valor de las actas,

máxime si dichos papeles se entregaron a la contribuyente con las firmas de quienes intervinieron en la visita.- Revisión fiscal 18/88, visible en el SJF de julio de 1994, Primera Parte, p. 467.”

Sobre lo anterior, el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito estableció la Jurisprudencia VI.2ª.J/151, que nos dice:

“ACTAS DE VISITA. PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A ELLAS.- Como los papeles de trabajo forman parte integrante del acta de visita, los mismos sólo deben estar firmados por los visitadores y no por el visitado y los testigos, pues no hay precepto legal alguno que así lo contemple.”

Otro problema que se examinó por nuestros tribunales es si al levantarse el acta final los señores visitadores exponen, ante los hechos u omisiones en que ha incurrido el visitado, a cuánto ascienden las contribuciones omitidas e infracciones cometidas, si se está o no en presencia de una resolución; resolviendo de manera unánime las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito y Pleno de la SCJ, que las actas no constituyen resolución alguna, máxime que los señores visitadores no cuentan con atribuciones para ello.

Este problema quedó resuelto con la Tesis de Jurisprudencia 16/96 establecida por la Segunda Sala de la SCJ al resolver la Contradicción de Tesis 34/92 con fecha 8 de marzo de 1996, que establece:

“VISITA DOMICILIARIA, EL ACTA FINAL O EL DOCUMENTO EN EL QUE LOS VISITADORES DETERMINAN LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO DURANTE EL TRANCURSO DE AQUÉLLA, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN FISCAL DEFINITIVA Y EN SU CONTRA NO PROCEDE JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien es cierto que a partir de las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el día primero de enero de mil novecientos noventa, mediante la cuales se modificaron sus fracciones I y IV, y se adicionó una fracción VII los visitadores se encuentran facultados para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la visita; tal determinación es una probabilidad y no un acto definitivo para efectos del juicio de nulidad, en tanto que los asientos de los visitadores forman de una etapa del procedimiento administrativo de fiscalización y sólo pueden servir de motivación a la resolución que en definitiva, emita la autoridad competente expresamente

facultada para ello por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual no está obligada a realizar la determinación correspondiente en los mismos términos en que lo hicieron los visitadores”³⁶

4.3.5. OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

El cuarto párrafo de la fracción IV precisa: “Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente”, esto es, las personas morales comprendidas en el Título II que celebren operaciones con partes relacionadas, al ser objeto de una visita domiciliaria y levantarse la última acta parcial deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha en que se levantó esta acta y el acta final.

Este plazo mayor es debido, esencialmente, a que los precios de los bienes que enajenan o servicios que prestan las empresas establecidas en México relacionadas con empresas extranjeras, varían con respecto a los precios que se cobran a empresas establecidas en el país y con las cuales no están

³⁶ SJF abril de 1996, p. 170

relacionadas, esto es, los precios que se fijan a las empresas establecidas en el exterior y con las cuales están relacionadas son bajos comparados con los que se cobran a empresas con las cuales no están relacionadas y así disminuyen su utilidad en perjuicio del fisco mexicano o, bien, en tratándose de empresas relacionadas establecidas en el país se maniobra con los precios cuando alguna de ellas no opera con buenos números frente a aquella que sí y con lo cual disminuyen los impuestos a pagar.

4.3.6. INFORMACIÓN CONFIDENCIAL RESPECTO DE OPERACIONES COMPARABLES

El quinto párrafo de la fracción IV, en relación con lo anterior, expresa: “Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecta la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas

podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.”

El visitado puede designar a un representante o como máximo a dos representantes de su parte y se tendrá por consentida la información confidencial si no designa a ninguno, lo cual podrá corregir al acudir al medio de defensa que elija.

4.3.7. PLAZO PARA TENER ACCESO A LA INFORMACIÓN CONFIDENCIAL

El sexto párrafo de la fracción IV nos dice: “Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus

representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a tomar notas y apuntes.”

Generalmente en estos casos el visitado designa a uno o a dos contadores públicos, debiendo ser uno contador público y el otro el abogado que llevará la defensa del caso, por cuanto que éste ve con otro criterio distinto al del contador la información confidencial, o bien pueden llegar a coincidir desde un principio o al discutir sus puntos de vista.

4.3.8. PLAZO EN QUE DEBE GUARDARSE LA CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN

El séptimo párrafo de la fracción IV establece: “El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.”

4.3.9. REVOCACIÓN DE LOS REPRESENTANTES

El octavo y último párrafo de la fracción IV, indica que “la revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.”

4.3.10. LEVANTAMIENTO DE ACTAS EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD FISCAL

La fracción V del artículo 46 establece: “Cuando resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.”

¿Cuándo resulta imposible continuar o concluir una visita en el domicilio fiscal?

- a) Ha habido casos en que al día siguiente de haber levantado el acta de inicio el contribuyente desocupa el local que alquila y desaparece. Los visitantes proceden entonces a levantar en sus oficinas el acta correspondiente y la autoridad fiscal la turna ante la autoridad para proceder penalmente en contra de dicha persona.
- b) Hay contribuyentes que niegan toda cooperación con los visitantes, ordenando a su personal que no los atienda, inclusive tratándolos en forma ofensiva, colocándose en grave situación que ha dado origen, en algunos casos, a su consignación penal.
- c) Contribuyentes que continuamente cambian de domicilio fiscal, sustrayéndose de la jurisdicción de quien lleva o continúa la visita.
- d) Cuando el contribuyente tiene su domicilio fiscal en zona retirada y los visitantes se ven hostilizados por terceros en su llegada o retirada a instancias de él.

Sólo en los casos de los incisos a), b) y c) los visitantes deberán notificar la circunstancia que los obliga a levantar actas en las oficinas, previo citatorio que para ello se entregue al contribuyente o a su representante o con quien los ha atendido.

Cuando el contribuyente desocupa el local y desaparece, sólo que se trate de un caso importante el Fisco Federal procede a su localización en el país o en el extranjero.

4.3.11. CIERRE DEL ACTA FINAL

La fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación indica que “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; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio.”

4.3.12. LAS ACTAS PARCIALES INTEGRAN EL ACTA FINAL

La fracción VII y última del artículo 46, establece que “las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.”

4.3.13. SUSTENTO LEGAL DE LA NUEVA ORDEN DE VISITA

A partir del 1º de enero de 1999 se adicionó un último párrafo al artículo 46, que nos dice: “concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requiere nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones”.

Emilio Margáin Manautou³⁷ señala que este caso se presenta cuando:

- a) Se declara por los tribunales la existencia de una orden de visita genérica y si aún se esta en tiempo para girar una nueva pero ahora específica por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones;
- b) Cuando la autoridad fiscal tiene conocimiento de operaciones celebradas por el visitado y que no fueron detectadas durante la primera visita;
- c) Cuando la autoridad fiscal descubre, con posterioridad, la existencia de doble juego de libros de contabilidad con asientos diferentes;
- d) Cuando descubre a personas que elaboran facturas o comprobantes apócrifos, apareciendo el contribuyente visitado entre los adquirentes de ellas y éstas no hubieran sido observadas en la visita que se le hizo; y

³⁷ Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 204 y 205

- e) La autoridad llega al conocimiento de que hubo contubernio entre el visitado y los visitadores.

4.4. PLAZO PARA CONCLUIR LAS VISITAS

4.4.1. PLAZO DE CONCLUSIÓN

Las autoridades fiscales deberán de 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 de las facultades de comprobación.³⁸

4.4.2. EXCEPCIONES AL PLAZO DE SEIS MESES ESTABLECIDO

El legislador estableció excepciones al plazo de seis meses, que son:

- a) Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En estos casos, el

³⁸ Art. 46-A, primer párrafo, del C.F.F.

plazo será de un año contado a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

- b) Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o éste ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

4.4.3. AMPLIACIÓN DEL PLAZO

Los plazos de seis meses y de un año, podrán ampliarse por seis meses por una ocasión más, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado

hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

4.4.4. SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS PARA CONCLUIR LAS VISITAS DOMICILIARIAS

El plazo de seis meses para concluir la visita domiciliaria o revisión de gabinete, así como los plazos de las prorrogas, se suspenderán por:

- a) Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- b) Fallecimiento del Contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- c) Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

Así mismo, si los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades, durante el plazo que estas tienen para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en sus propias oficinas, o durante las prorrogas correspondientes,

dichos plazos se suspenderán desde la fecha que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

4.4.5. CONCLUSIÓN DE LA VISITA

El último párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, establece que: “cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella derivaron durante dicha visita o revisión.”

4.5. CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LAS VISITAS

Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación. Ello no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A del mencionado código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la

situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.³⁹

³⁹ Art, 47 C.F.F.

CAPITULO QUINTO

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Primeramente antes de entrar al estudio de lo que establece el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, consistente en la facultad de las autoridades de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes en relación con ejercicios y contribuciones revisados en una diversa visita, es preciso abordar las garantías de seguridad jurídica previstas en los artículos 16 y 23 constitucional, así como el tema de las facultades discrecionales y regladas.

5.1. GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 23 CONSTITUCIONAL

Para entrar al estudio de la garantía de seguridad jurídica prevista en artículo 16 constitucional, es preciso recordar, en primer término, lo dispuesto en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, en los que se expresa:

”Art. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

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

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles 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.”

El texto reproducido establece, por una parte, la facultad de la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias a fin de cerciorarse que se han cumplido las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos y, por otra, contempla, como garantías individuales del gobernado, la inviolabilidad del domicilio y la de seguridad jurídica.

La referida intromisión implica una excepción a la inviolabilidad del domicilio particular, que se justifica por el interés general que existe en verificar que los gobernados cumplan con los deberes que el legislador establece en relación con su obligación de contribuir para el gasto público, en términos de lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna. Empero, en atención al principio de seguridad jurídica tutelado en el referido artículo 16 constitucional, la facultad de la autoridad administrativa para llevar a cabo visitas domiciliarias no significa que tenga potestad de intervenir ilimitada y permanentemente en el domicilio de los contribuyentes.

Por lo que tales visitas domiciliarias están acotadas a un tiempo prudente a fin de que se logre el objetivo que con ellas se pretende, pues de no ser así la actuación de la autoridad se volvería molestia constante o permanente intromisión al domicilio, tornándose dichas facultades fiscalizadoras en omnímodas, arbitrarias o caprichosas, lo que es contrario a la protección que otorga el citado precepto constitucional.

Para evitar la infracción a la garantía de seguridad jurídica, el legislador debe preocuparse para que la ley secundaria regule o establezca los elementos mínimos necesarios a fin de que, el gobernado, por un lado, pueda proteger su derecho y, por otro, para que sobre este aspecto la autoridad no incurra en arbitrariedades o conductas injustificadas, tal como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo señaló en la tesis que a continuación se reproduce:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta.

Tomo: XVI, Julio de 2002.

Tesis: 2a. LXXV/2002

Página: 449

“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, QUÉ SE ENTIENDE POR. La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16

de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad, sencillez o irrelevancia, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercitar el derecho correlativo. Lo anterior corrobora la ociosidad de que en todos los supuestos la ley deba detallar en extremo un procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla y suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular y las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.”

Ahora bien, el artículo 23 Constitucional prevé lo siguiente:

“Artículo 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la practica de absolver de la instancia.”

Es preciso mencionar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sustentar la tesis de jurisprudencia P./J. 84/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, noviembre de 1997, página 57, determinó que la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se limita a la materia penal, toda vez que conforme al numeral 14 de la propia Constitución Federal tal garantía **debe aplicarse en todas las ramas jurídicas**; por su parte, el principio non bis in idem, derivado del invocado artículo 23 constitucional, se refiere a la proscripción de iniciar un nuevo juicio o procedimiento sobre una cuestión ya resuelta en forma definitiva en procedimiento judicial o administrativo

5.2. FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS

Del contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades están facultadas para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de la revisión de declaraciones, solicitud de información a terceros, revisión de dictámenes, practica de visitas domiciliarias y corrección de errores aritméticos.

Asimismo, se desprende que el ejercicio de ese tipo de facultades, tiene lugar cuando la administración aprecia libremente los hechos para decidir si debe

obrar o abstenerse, o en qué momento debe actuar y el contenido que va a dar a su actuación, lo que evidencia su naturaleza discrecional.

Sobre las facultades discrecionales y su distinción con las de carácter reglado, es de mencionarse que el doctrinista Gabino Fraga, señala lo siguiente:

“Partiendo de la relación que guarda la voluntad creadora del acto con la ley, los actos administrativos se clasifican en dos categorías: el acto obligatorio, reglado o vinculado, y el acto discrecional. El primero es el acto que constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho (Zanabi, op. cit., t. L, pag.297). En esta clase de actos la ley determina exactamente no sólo la autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo de no dejar margen a diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que el agente haga de las circunstancias del caso (Vitta. Dir. Am., t. I, pag. 288). Por lo demás en la actuación de la administración es muy frecuente la necesidad de hacer apreciaciones sobre hechos pasados o bien sobre consecuencias futuras de una medida determinada. En estos casos forzosamente debe existir una libertad para autoridad respectiva, pues de otra manera no podría

calificar la existencia de un hecho cuando haya pruebas contradictorias o calificarlo cuando sólo pueda apreciarse por elementos técnicos o determinar las consecuencias de un acto cuando también sean elementos técnicos los únicos que puedan servir para estimar esas consecuencias, como ocurre en el caso de adopción de medidas de carácter económico, de carácter sanitario, etc. Naturalmente que en estos últimos casos, a los que se ha llamado de discrecionalidad técnica, la actuación de la autoridad correspondiente si bien no está ligada por las disposiciones de la ley, sí lo está por los mismos elementos técnicos que deben encauzar la actividad administrativa que dentro de ese dominio se realiza.”⁴⁰

Así mismo, dicho autor manifiesta que la facultad discrecional:

“...debe distinguirse del poder arbitrario, pues mientras éste representa la voluntad personal del titular de un órgano administrativo que obra impulsado por sus pasiones, sus caprichos o preferencias, aquélla, aunque constituye la esfera libre de la actuación de una autoridad, tiene un origen legítimo, como lo es la autorización legislativa y un límite que en el caso extremo en que no esté señalado en la misma ley o implícito en el sistema que

⁴⁰ Gabino Fraga, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa. México, 1985, pp. 231 a 233,

ésta adopte, existe siempre en el interés general que constituye la única finalidad que pueden perseguir las autoridades administrativas. Por esta razón, mientras una orden arbitraria carece en todo caso de fundamento legal, la orden dictada en uso de la facultad discrecional podrá satisfacer los requisitos del artículo 16 constitucional de fundar y motivar la causa legal del procedimiento.... Desde el segundo punto de vista o sea el relativo a la función que desempeña la facultad discrecional, debemos decir que, como dicha función consiste en dar flexibilidad a la ley para adaptarla a circunstancias imprevistas o para permitir que la administración haga una apreciación técnica de los elementos concurrentes en un caso determinado o pueda, por último, hacer equitativa la aplicación de la ley, el dominio de dicha facultad debe extenderse a aquellos casos en los cuales exista la posibilidad de muy variadas ocurrencias; en que realmente concurren elementos cuya apreciación técnica no pueda ser regulada de antemano, o en que, por último, el principio de igualdad ante la ley quede mejor protegido por una estimación de cada caso individual.”⁴¹

De lo expuesto se advierte que la administración puede actuar de dos maneras: discrecional o reglamentada.

⁴¹ Gabino Fraga, Op. Cit., pp.101 y 102

En la facultad reglada, la actuación de la autoridad administrativa debe ceñirse al marco legal fijado por la norma jurídica que señala la conducta específica que debe seguirse ante la actualización de la hipótesis que la disposición legal prevé.

En cambio, por virtud de la facultad discrecional, la ley le otorga a la autoridad un margen de libre apreciación para determinar la forma de su actuar, lo cual permite, como señala Gabino Fraga, que la administración haga una apreciación técnica de los elementos que concurren en un determinado caso.

5.3. TRANSGRESIÓN A LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 23 CONSTITUCIONAL CON LO ESTABLECIDO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Una vez desarrollados los temas antes mencionados, podemos determinar que si bien, la facultad de la autoridad administrativa de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es de carácter discrecional, es decir, de libre apreciación para actuar o abstenerse, ésta debe sujetarse a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 constitucional, lo cual no ocurre en el caso previsto en el último del artículo 46 del Código Fiscal de la

Federación, toda vez que dicho precepto faculta a las autoridades a practicar visitas domiciliarias a contribuyentes en relación con ejercicios y contribuciones materia de una visita domiciliaria practicada con anterioridad.

Ello es así, en virtud de que si bien la autoridad tiene la facultad de iniciar la práctica de una visita domiciliaria, según su libre apreciación de los hechos, justificándose tal intromisión a su domicilio por el interés general que existe en verificar que los gobernados cumplan con sus obligaciones fiscales; ésto no quiere decir que lo pueda hacer por un número indefinido de veces, teniendo como única limitante el plazo de caducidad de las facultades para determinar las contribuciones omitidas previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, pues si ya practicó una visita domiciliaria al contribuyente respecto de determinado ejercicio fiscal y contribuciones, debe estarse al resultado de esa revisión.

En efecto si la autoridad ya tuvo todos los medios a su alcance para determinar la situación fiscal del visitado, tales como:

1. Solicitar Información y documentación al contribuyente.
2. Asegurar la contabilidad del contribuyente
3. Solicitar información y documentación a los terceros que tengan relación con las operaciones del contribuyente, es decir, a sus clientes y proveedores.

Lo anterior, toda vez que de conformidad con la fracción VIII del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales están obligadas a presentar, a mas tardar el día 15 de febrero de cada año, la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales, pero solo con los que en el ejercicio de que se trate, hayan realizado operaciones por montos mayores a \$50,000.00.

4. Solicitar información y documentación a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.
5. Compulsas con terceros.

Luego entonces, resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, una segunda actuación de las autoridades, encaminada a fiscalizar un ejercicio o ejercicios de los que ya conoció y respecto de los cuales tuvo la posibilidad de valorar los hechos que pudieron constituir alguna conducta antijurídica del contribuyente, con total independencia de que las autoridades hayan emitido o no la resolución determinante de las contribuciones omitidas o del crédito fiscal.

Lo anterior, toda vez que si bien, la practica de una visita domiciliaria representa una excepción a la inviolabilidad del domicilio particular, con la finalidad de comprobar que los gobernados cumplan con sus obligaciones fiscales, ello no significa que la autoridad administrativa tenga potestad de intervenir ilimitada y

permanentemente en el domicilio de los contribuyentes, por lo que si la autoridad ya practicó una visita domiciliaria al contribuyente respecto de determinado ejercicio y contribuciones, teniendo todos los medios a su alcance para comprobar el cumplimiento de dichas obligaciones, el practicarle otra visita respecto del ejercicio y contribuciones ya revisadas, representa una arbitrariedad hacia el contribuyente.

Pues si bien, las facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras que les otorga el artículo 16 constitucional y el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, son de naturaleza discrecional, lo que tiene que ver sólo con la decisión de molestar o no a los contribuyentes, lo que se concreta en emitir o no la orden de visita, ello no significa que las citadas disposiciones permitan arbitrariedad, pues si la autoridad ya determinó entrometerse al domicilio particular del contribuyente, tendrá que someterse a los imperativos legales que le van marcando como desahogar el procedimiento fiscalizador.

Luego entonces, la autoridad no es libre de hacer o decidir en cuanto a las formalidades de la visita, sino por el contrario, esta obligada a obedecer la norma, pues de contravenirla, se hace merecedora de consecuencias legales; por lo que si con motivo del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se declara la nulidad de la resolución liquidatoria derivada de dicho procedimiento fiscalizador por alguna ilegalidad en que haya incurrido la autoridad en el desahogo del mismo, el permitirle una segunda actuación a la autoridad para fiscalizar lo que estaba fiscalizando o fiscalizó,

resulta del todo injustificada, pues hacerlo implica concederle a la autoridad administrativa facultades omnímodas para corregir sus actuaciones contrarias a derecho, lo que significa una intromisión arbitraria y permanente en el domicilio y en los papeles del particular.

Tal es el caso, cuando la autoridad no levanta el acta final de visita dentro del plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le haya notificado al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, siempre que no se hayan dado los supuestos de excepción indicados por la propia norma, o de que no se haya ampliado el plazo legal; en cuyo caso, el propio legislador estableció en el último párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, que se entendería por concluida la visita en esa fecha (a los seis meses), quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita; por lo que si la autoridad violó a su facultad reglada de concluir la visita dentro del plazo de seis meses, por descuido, negligencia o pereza, lo que provocó que todo el procedimiento fiscalizador quedara insubsistente, desde la orden hasta la última actuación fiscalizadora, la consecuencia de su ilegal actuación es que la autoridad pierda la oportunidad de volver a revisar el o los ejercicios de los que ya conoció y cuyos hechos estuvo en posibilidad de valorar, ya que concluir lo contrario sería darle posibilidades ilimitadas de entrometerse en el domicilio particular o en la contabilidad del sujeto pasivo, no obstante la infracción al imperativo plasmado por el legislador en el párrafo primero del artículo 46-A del Código Tributario Federal. En otras palabras, sería permitirle que indefinidamente pudiera

molestar al gobernado, sin importar la violación a su facultad reglada, con detrimento de las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio particular, cuando que ha sido el legislador el que tajantemente dispuso que la visita o revisión “se entenderá concluida”, es decir, acabada o terminada, de lo cual se sigue que “lo acabado o concluido” no puede nacer o iniciarse nuevamente. Por lo que debe de entenderse que las consecuencias o efectos que el legislador estableció en el último párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación para los contribuyentes visitados o revisados, son en el sentido que no podrá volvérselos a revisar lo revisado.

Otro ejemplo importante que es conveniente mencionar, es cuando la autoridad no emite la resolución correspondiente al procedimiento fiscalizador dentro del plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levantó el acta final de la visita, siempre que no se hayan dado los supuestos de suspensión de dicho plazo indicados por la propia norma; en cuyo caso el propio legislador vuelve a establecer en el antepenúltimo párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, que quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate; por lo que si la autoridad por descuido o pereza no emitió la resolución liquidatoria correspondiente o la emitió fuera de dicho plazo, el permitirle una segunda actuación para fiscalizar el o los ejercicios y contribuciones de los que ya conoció, resulta del todo violatorio a la garantía de seguridad jurídica salvaguardada en el artículo 16 constitucional, pues la autoridad tiene la obligación de determinarle al contribuyente dentro del plazo antes mencionado,

las contribuciones omitidas a las que ha sido acreedor, toda vez que no se trata de una facultad discrecional sino reglada, respecto de la cual el propio legislador estableció una consecuencia legal en caso de no acatarla, que es la de dejar sin efectos todo el procedimiento fiscalizador, por lo que si la actuación de la autoridad no se ajustó a dicho imperativo legal, lo procedente es que la autoridad pierda la oportunidad de volver a revisar los mismos ejercicios y las mismas contribuciones respecto de los que en su momento ya tuvo plena oportunidad de valorar y de determinar lo correspondiente; además de que en el caso de que la autoridad fiscalizadora no emita la resolución liquidatoria correspondiente, se esta dejando al contribuyente en un estado de incertidumbre al no resolver su situación fiscal.

Resulta de gran importancia mencionar, que al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada del 16 de enero de 2004, aprobó la tesis de jurisprudencia 2/2004, al resolver la contradicción de tesis 56/2003-SS, en sesión de 3 de diciembre de 2003, misma que fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, enero de 2004, pagina 269, con el rubro y texto siguiente:

“VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE O DE ESCRITORIO. SU CONCLUSIÓN CON INFRACCIÓN DE LOS PÁRRAFOS PRIMERO Y ÚLTIMO DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DA LUGAR A QUE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y

ADMINISTRATIVA DECLARE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, CONFORME A LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 238, EN RELACIÓN CON LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 239 DE ESE CÓDIGO. Cuando la autoridad fiscalizadora ha continuado la visita domiciliaria o la revisión de gabinete o de escritorio hasta dictar la resolución liquidatoria, no obstante haber concluido el procedimiento fiscalizador con infracción del artículo 46-A, primer y último párrafos, del Código Fiscal de la Federación, se actualiza la hipótesis de nulidad lisa y llana prevista en la fracción IV del artículo 238 de ese Código, en virtud de que los hechos que motivaron la resolución no pueden tener valor porque constan en actuaciones emitidas en contravención a la disposición aplicada. Ello es así, en primer lugar, porque en términos del párrafo final del citado artículo 46-A, la conclusión extemporánea de la visita o revisión trae como consecuencia que en esa fecha se entienda terminada y que todo lo actuado quede insubsistente o sin valor legal alguno, es decir, como si la actuación de la autoridad no se hubiera realizado, y en segundo término, porque la resolución administrativa se dictó con infracción de la facultad reglada establecida en el primer párrafo del numeral últimamente aludido; de ahí que lo procedente es que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sus funciones de tribunal de mera anulación y de plena jurisdicción, atienda tanto al control del acto de autoridad y a la tutela del

derecho objetivo, como a la protección de los derechos subjetivos del gobernado, conforme a lo cual deberá declarar la nulidad lisa y llana de la resolución administrativa con fundamento en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo cual implica que la resolución administrativa quedará totalmente sin efectos, y que la autoridad fiscalizadora no podrá ocasionar nuevos actos de molestia al contribuyente respecto del ejercicio o ejercicios revisados, sin que sea óbice para lo anterior el que no se haya resuelto el problema de fondo, que la resolución administrativa tenga su origen en el ejercicio de facultades discrecionales y que la infracción haya ocurrido dentro del procedimiento, habida cuenta que se está en presencia de la violación de una facultad reglada que provocó la afectación de los derechos sustantivos de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y papeles personales del particular, así como la insubsistencia de todo lo actuado, incluida la orden de visita o revisión.”

Pero la misma fue modificada en virtud de la aclaración de sentencia en la contradicción de tesis 56/2003-SS, que oficiosamente resolvió dicha Sala en fecha 31 de abril de 2004, en la que determinó que no era materia de la contradicción de tesis 56/2003-SS, determinar si la autoridad fiscal podía o no ejercer sus facultades de comprobación respecto de contribuciones o hechos que no fueron materia de la visita, sustituyéndose el rubro y texto antes

mencionados por la tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada del 4 de junio de 2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, julio de 2004, página 516, del tenor literal siguiente:

“VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE. SU CONCLUSIÓN EXTEMPORÁNEA DA LUGAR A QUE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DECLARE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. Cuando la autoridad fiscalizadora ha continuado la visita domiciliaria o la revisión de gabinete hasta dictar la resolución liquidatoria, no obstante haber concluido el procedimiento fiscalizador con infracción del artículo 46-A, primero y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se actualiza la hipótesis de nulidad lisa y llana prevista en la fracción IV del artículo 238 de ese código, en virtud de que los hechos que motivaron la resolución constan en actuaciones emitidas en contravención a la disposición aplicada, carentes de valor. Ello es así, en primer lugar, porque en términos del párrafo final del citado artículo 46-A, la conclusión extemporánea de la visita o revisión trae como consecuencia que en esa fecha se entienda terminada y que todo lo actuado quede insubsistente o sin valor alguno, es decir, como si la actuación de la autoridad no se hubiera realizado, y en segundo, porque la resolución

administrativa se dictó con infracción de la facultad establecida en el primer párrafo de numeral últimamente aludido; de ahí que lo procedente es que el tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sus funciones de tribunal de mera anulación y de plena jurisdicción, atienda tanto al control del acto de autoridad y a la tutela del derecho objetivo, como a la protección de los derechos subjetivos del gobernado, conforme a lo cual deberá declarar la nulidad lisa y llana con fundamento en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica que la resolución administrativa quedará totalmente sin efectos, sin que sea óbice para lo anterior que no se haya resuelto el problema de fondo, que la resolución respectiva tenga su origen en el ejercicio de facultades discrecionales y que la infracción haya ocurrido dentro del procedimiento, habida cuenta que se está en presencia de la violación de una facultad reglada que provocó la afectación de los derechos sustantivos de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio y papeles personales del particular, así como la insubsistencia de todo lo actuado, incluida la orden de visita o revisión.”

Así mismo, resulta conveniente mencionar, que los legisladores pretenden que los contribuyentes consideren que tienen salvaguardada la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, por el simple hecho de establecer en él último párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la

Federación, que solo se les podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes, no haciendo conciencia que el simple acto de practicar nuevamente una visita respecto de ejercicios y contribuciones ya revisadas, sin que se haga determinación alguna, le afecta al contribuyente, proporcionándole incertidumbre al ver que la autoridad le puede practicar cuantas visitas quiera respecto de ejercicios y contribuciones ya revisadas.

Con la finalidad de fortalecer lo anterior y de ser más claros en lo que concierne al concepto de hechos diferentes, los legisladores mediante el artículo 19 de la reciente Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establecen que:

“Artículo 19.- Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá de estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.”

De lo anterior tenemos que la autoridad esta facultada para determinar nuevas omisiones respecto de ejercicios y contribuciones ya revisadas, siempre que surjan hechos diferentes de información, datos o documentos de terceros o de la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, medios que desde la primera visita domiciliaria las autoridades tuvieron a su alcance, pues dichas autoridades tuvieron la oportunidad de solicitar información y documentación a cada uno de los terceros que tuvieron relación con las operaciones realizadas por el contribuyente (clientes y proveedores) y de revisar todos los conceptos integrantes de las contribuciones revisadas por el periodo objeto de la visita domiciliaria, pues precisamente la finalidad de las visitas domiciliarias es la de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, los obligados solidarios y los terceros con ellos relacionados y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.

Por lo que al tener las autoridades todos los medios a su alcance para revisar cada uno de los conceptos integrantes de las contribuciones revisadas por el periodo objeto de la visita domiciliaria, resulta una transgresión a la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional, el que se le practique otra visita domiciliaria respecto del ejercicio y contribuciones o aprovechamientos ya revisados.

Por último, también se considera que el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica

salvaguardada en el artículo 23 constitucional, que establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

Como ya se mencionó, la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 23 constitucional no se limita a la materia penal, sino que rige en todas las materias, incluyendo la administrativa, y que dicha garantía se traduce en la proscripción de iniciar un nuevo juicio o procedimiento sobre una cuestión ya resuelta en forma definitiva en un procedimiento judicial o administrativo, criterio que recoge la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada número 2a. XIII/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en su Novena Época, tomo XVII, correspondiente al mes de febrero de 2003, página 333, bajo el siguiente rubro y texto:

“REVISIÓN DE ESCRITORIO. EL ARTÍCULO 48, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL PREVER LA EMISIÓN DE UN "OFICIO DE OBSERVACIONES" POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES COMO CONSECUENCIA DE AQUÉLLA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sustentar la tesis de jurisprudencia P./J. 84/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI,

noviembre de 1997, página 57, determinó que la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se limita a la materia penal, toda vez que conforme al numeral 14 de la propia Constitución Federal tal garantía debe regir en todas las ramas jurídicas; por su parte, el principio non bis in idem, derivado del invocado artículo 23 constitucional, se refiere a la proscripción de iniciar un nuevo juicio o procedimiento sobre una cuestión ya resuelta en forma definitiva en un procedimiento judicial o administrativo. En atención a lo antes expuesto, se concluye que el artículo 48, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1997, que autoriza a las autoridades fiscales a emitir, como consecuencia de la revisión de escritorio, el oficio de observaciones en el cual harán constar circunstanciadamente los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas, no viola la garantía constitucional de seguridad jurídica, ya que no es producto de la actividad de juzgar en estricto sentido, pues no deriva de un juicio propiamente dicho o de un procedimiento que revista las formalidades de éste, sino que se trata de un acto de revisión administrativa, por lo que no puede conceptuarse como una sentencia o resolución definitiva en la cual, con la característica de la cosa juzgada, se establezca la situación fiscal definitiva del contribuyente en relación con el ejercicio fiscal

revisado, ya que, en todo caso, el interesado tiene expeditos los medios de defensa correspondientes para determinar en forma concluyente su situación fiscal.”

De tal forma, el principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito se traduce, en materia administrativa, en la imposibilidad de incoar un procedimiento administrativo tendiente a la emisión de una resolución de la autoridad, respecto de situaciones que ya hayan sido objeto de un procedimiento de la misma naturaleza.

Lo anterior, toda vez que la seguridad jurídica de los gobernados se ve afectada en la misma medida por la tramitación de dos procesos judiciales respecto de una misma conducta, que por la tramitación de dos procedimientos administrativos de la misma naturaleza, respecto de una misma situación.

Además, si bien es cierto que los actos emitidos en un procedimiento administrativo no son materialmente definitivos, en tanto que están sujetos al control jurisdiccional, también lo es que el resultado de un procedimiento respecto del cual se han agotado los medios de impugnación en la vía administrativa, es la emisión de un acto administrativo definitivo, dotado de firmeza, que no puede ser unilateralmente revocado por la propia autoridad, lo que explica que no pueda volverse a llevar a cabo un procedimiento respecto de una situación que ya haya sido objeto de una resolución administrativa, pues

ello equivaldría a que la autoridad revocara su propia determinación, atentando así contra la seguridad jurídica de los particulares.

Sobre el particular, la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el siguiente criterio:

“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS, EFECTOS DE LAS. Si la resolución dictada debida o indebidamente, no es recurrida en forma legal, no deja de causar estado, ya que fija determinadas circunstancias generadoras de derecho que no pueden ser modificadas sino siguiendo los procedimientos que la ley autoriza; y si no hay ningún precepto legal que faculte a la autoridad para modificar la resolución, y la modifica, es evidente que viola las garantías que consignan los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la parte interesada.”

(Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo 127-132 Tercera Parte, página 99.)

De lo anterior, podemos afirmar que, la emisión de una resolución definitiva en un procedimiento administrativo impide que se vuelva a llevar a cabo un nuevo procedimiento de la misma naturaleza, en contra de la misma persona y por los mismos hechos.

Ahora bien, una vez establecido el marco referencial anterior, resulta procedente delimitar el alcance del artículo 23 constitucional en tratándose de manera específica de los procedimientos administrativos de fiscalización.

Luego entonces, es preciso señalar que el procedimiento administrativo de fiscalización a nivel federal, previsto en los artículos 42 y subsiguientes del Código Fiscal de la Federación, es el conjunto de actos a través de los cuales el Fisco ejerce sus facultades de comprobación y verifica el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, los obligados solidarios y los terceros con ellos relacionados; y, en su caso, determina las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, a través de una liquidación y en general cualquier inobservancia o incumplimiento de las obligaciones fiscales a que estén compelidos.

Que tal procedimiento se compone generalmente de dos fases, la primera de las cuales consiste en el ejercicio de cualquiera de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuyo objetivo es arribar al conocimiento de hechos u omisiones que constituyan incumplimiento a las disposiciones fiscales; mientras que la segunda etapa consiste en la calificación jurídica de tales hechos u omisiones por parte de la autoridad hacendaria.

De tal manera que solo la resolución que se dicte en la fase de liquidación constituye una resolución definitiva susceptible de impugnación, en tanto que no

es sino hasta ese momento cuando se determina la situación fiscal definitiva del contribuyente; mientras que los actos emitidos en la fase de revisión constituyen actos de trámite o instrumentales del procedimiento.

Ilustran lo anterior, la tesis de jurisprudencia 2a./J. 24/2003 y la tesis aislada P. X/2001, publicadas Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, EN SU Novena Época, tomos XVII y XIII, correspondientes a los meses de abril de 2003 y junio de 2001, páginas 147 y 49 respectivamente, que a continuación se insertan:

“ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. SON IMPUGNABLES, POR REGLA GENERAL, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, HASTA QUE SE PRODUZCA LA RESOLUCIÓN FINAL EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. Las actas de visita domiciliaria o auditoría fiscal encuadran en 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 el establecimiento de una liquidación o la imposición de una obligación (actos definitivos o resolutorios); de ahí que, por regla general, dichas actas no sean impugnables mediante el juicio de garantías conforme al artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo; sin embargo, la inimpugnabilidad de las mencionadas actas es una simple regla de orden y no una regla

absoluta, pues no puede afirmarse que los actos de trámite nunca sean impugnables aisladamente, es decir, habrá que esperar hasta que se produzca la resolución final del procedimiento, oportunidad en la cual podrán plantearse 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 la originaron, como la falta de identificación de los visitantes, entre otros; además, el amparo indirecto en contra del resultado final de la visita fiscal domiciliaria sólo sería procedente de conformidad con el precepto indicado, por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, excepto que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia, que se trate de amparo contra leyes o actos que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución de imposible reparación, supuestos en que el amparo procederá desde luego; de no ser así, el juicio de garantías sería improcedente en términos de la fracción XV del artículo 73 de la ley citada, habida cuenta de que en contra del resultado final de esa visita - resolución definitiva-, el particular afectado, en acatamiento al principio de definitividad que rige el juicio de garantías, tiene la carga de agotar el recurso, juicio o medio de defensa legal que

proceda, por virtud del cual aquél pueda ser modificado, revocado o nulificado.”

“ACTAS FINALES DE VISITA DOMICILIARIA PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE, POR REGLA GENERAL, SU CONTENIDO NO SEA IMPUGNABLE ANTE UNA AUTORIDAD JURISDICCIONAL, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De lo dispuesto por el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación se desprende que con el levantamiento de las actas finales de visita domiciliaria se concluye esta última mas no así el procedimiento de fiscalización, toda vez que los visitadores no tienen atribución de liquidar y cobrar las contribuciones supuestamente omitidas, encontradas durante la visita, pues aun cuando sus observaciones pueden llegar a determinar la situación fiscal del visitado, precisando las obligaciones omitidas por éste, se requiere de una resolución en la que se determine el crédito fiscal, según se dispone en los artículos 144 y 145 del propio código tributario. De ello se sigue que, por regla general, el contenido de dichas actas no es impugnabile ante una autoridad jurisdiccional, lo que no obstaculiza el derecho de los gobernados de acudir ante los órganos jurisdiccionales para que se les administre justicia y, por tanto, no transgrede el artículo 17 de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, ya que, como se dijo, constituyen un simple asentamiento de hechos, los cuales por sí mismos no irrogan perjuicio al gobernado sino una vez que las autoridades fiscales correspondientes hayan emitido una resolución en la que se determine la existencia de un crédito fiscal, el afectado puede promover el juicio de nulidad ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en donde podrá hacer valer las manifestaciones de derecho que estime pertinentes y aportar los elementos probatorios conducentes.”

Por tanto, se puede decir que la etapa de comprobación cumple una función meramente informativa, por virtud de la cual los auditores seleccionan los datos cualitativos y cuantitativos que puedan tener una posible relevancia jurídico-tributaria, cuyo conocimiento sea conveniente para la autoridad hacendaria, siendo a ésta última a la que corresponde calificar jurídicamente los hechos proporcionados por los auditores y, en función de ellos, emitir la resolución correspondiente (que puede o no ser liquidatoria), con la que culmina el procedimiento de fiscalización.

Lo que trae como conclusión que el principio de non bis in idem previsto en el artículo 23 constitucional, no opera tratándose de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, puesto que éstas no implican pronunciamiento alguno sobre la situación fiscal del contribuyente.

Sin embargo, dicho principio sí resulta aplicable al procedimiento administrativo de fiscalización que culmine con una resolución en la que, en forma definitiva, se resuelva sobre la situación fiscal del contribuyente respecto de una determinada contribución y por un ejercicio específico.

Esto es, que la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tratándose del procedimiento administrativo de fiscalización, no se traduce en la imposibilidad de ejercer diversas y reiteradas facultades de comprobación respecto de un mismo ejercicio y por la misma contribución, cuando por algún motivo no concluyan con una liquidación; sino en la imposibilidad de iniciar un procedimiento de fiscalización por la misma contribución y por el mismo ejercicio, cuando éstos ya hayan sido objeto de una resolución que establezca el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, casos en que existirá una liquidación.

Siendo preciso aclarar que lo anterior tiene alcance, aún y cuando la resolución que establezca el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sea anulada por virtud de un juicio, pues en dicho caso se estaría en estricto sentido ante la figura de cosa juzgada.

CONCLUSIONES

Una vez desarrollado el tema abordado por esta tesis, podemos desprender en primer término que el derecho fiscal esta constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiendo por esta última, el vinculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del estado.

En segundo término podemos concluir que la fuente formal más importante del Derecho Fiscal en México es la ley, siendo innegable que paralelamente a ésta, las demás fuentes formales del Derecho tienen cierta relevancia en el proceso creativo de las normas jurídico-tributarias o al menos resultan sutiles para la interpretación y aplicación de las mismas.

En tercer término podemos concluir que el acto administrativo es la declaración unilateral de la administración pública que produce consecuencias subjetivas de derecho.

Como cuarto punto a mencionar, podemos decir que los requisitos jurídicos mínimos de los actos administrativos son: constar por escrito, ser emitido por autoridad competente, estar debidamente fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, y por último contener firma autógrafa del funcionario que lo emite y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Como quinto punto a mencionar, podemos decir que el objetivo de las visitas domiciliarias es la de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, los obligados solidarios y los terceros con ellos relacionados y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.

Y en sexto y último término, como conclusión del tema abordado por esta tesis, tenemos que el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que otorga la facultad a la autoridad administrativa para revisar ejercicios y contribuciones que ya fueron materia de una revisión anterior, resulta violatorio de las garantías de seguridad jurídica salvaguardadas en los artículos 16 y 23 Constitucional.

Lo anterior, toda vez que dicho artículo no se ajusta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 Constitucional, pues si bien, la autoridad tiene la facultad de iniciar la práctica de una visita domiciliaria, según su libre apreciación de los hechos, para verificar que los gobernados cumplan con sus obligaciones fiscales; ello no quiere decir que lo pueda hacer por un número indefinido de veces, teniendo como única limitante los plazos de caducidad de las facultades para determinar las contribuciones omitidas previstos en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Pues si bien, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal son discrecionales, su ejercicio es reglado por las leyes que la rigen y una vez ejercida esa atribución están en aptitud de revisar, fiscalizar, verificar,

comprobar, corroborar o confirmar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado visitado, emitiendo al final de la visita la resolución que consideren conducente, sea favorable al particular o liquidatoria de algún crédito fiscal, sin embargo una vez realizado esto, no pueden bajo ningún aspecto volver a ejercer tales facultades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio e idénticas contribuciones, pues se insiste, sería una constante intromisión en el domicilio del contribuyente.

Así mismo, resulta violatorio del principio non bis in idem consagrado en el artículo 23 Constitucional, de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, toda vez que dicho principio se traduce en materia administrativa, en la imposibilidad de iniciar un procedimiento de fiscalización por la misma contribución y por el mismo ejercicio, cuando éstos ya hayan sido objeto de una resolución que establezca el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, casos en que existirá una liquidación.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ACOSTA ROMERO MIGUEL. Compendio de Derecho Administrativo. Parte General. 4ª ed. Ed. Porrúa. México, 2003, pp. 637.
- 2.- ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO. Derecho Fiscal 15ª ed. Ed. Themis. México, 2000, pp. 558.
- 3.- BETTINGER BARRIOS HERBERT. Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. 4ª ed. ISEF. México, 1997, pp. 722.
- 4.- CARRASCO IRIARTE HUGO. Derecho Fiscal. 1ª ed. Ed. IURE editores. México, 2001. pp. 413.
- 5.- DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO Y LUCERO ESPINOSA MANUEL. Compendio de Derecho Administrativo Primer Curso. 5ª ed. Ed. Porrúa. México, 2002. pp. 413.
- 6.- FRAGA GABINO. Derecho Administrativo. 24ª ed. Ed. Porrúa. México, 1985. pp. 506.
- 7.- GARCÍA MAYNEZ EDUARDO. Introducción al Estudio del Derecho. 18ª ed. Ed. Porrúa. México, 1971. pp. 444.
- 8.- MARGAIN MANAUTOU EMILIO. Facultades de Comprobación Fiscal. 2ª ed. Ed. Porrúa. México, 2001, pp. 340.
- 9.- MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Derecho Administrativo 1er. y 2o. Curso. 3ª ed. Ed. Oxford University Press-Harla México. México, 1998-1996, pp. 290.

10.- RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Oxford. México, 1998. pp. 309.

11.- SERRA ROJAS ANDRÉS. Derecho Administrativo. Tomo Primero. 6ª ed. Ed. Porrúa. México, 1974. pp. 750.

LEGISLACIÓN

1.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.- CODIGO PENAL FEDERAL.

3.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

4.- LEY DE AMPARO.

5.- LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

6.- LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

OTRAS FUENTES

1.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. RALUY POU DEVIDAANTONIO. 30ª ed. Ed. Porrúa. México, 1991. pp. 408.

2.- GUIA BASICA DEL CURSO ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS. Publicación del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). 2ª ed. Guadalajara, Jal., México, 1992, pp.

3.- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN (Hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

4.- SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA.