

154



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON**

**NECESIDAD DE REFORMAR LA
FRACCION IV DEL ARTICULO 46 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

201242

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
PATRICIA GARCIA CARRASCO

ASESOR: LIC. PABLO ALVAREZ FERNANDEZ

MÉXICO

2000.



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.

*A la Universidad Nacional Autónoma de México:
Por ser el pilar de la educación en México.*

*A la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón:
En la cual encontré conocimientos para la base de mi vida profesional.*

*A mis padres:
Que sin pedir nada a cambio me han ayudado en todas y cada una de las etapas
de mi vida; siendo más que padres, mis mejores amigos.*

*A mis hermanos Lalo y Susy:
Por el apoyo que siempre me han brindado.*

*A Gabriel:
Con todo mi amor.*

*A Aidee:
Por ser la luz de mi vida.*

*Al C.P. y Lic. Jorge Santamaría García:
Por ser el maestro y amigo en mi vida profesional.*

A Lalito:

Mi querido enano.

A la Lic. Alida Gándara Morales:

Por toda su ayuda para la realización de este trabajo.

Al Lic. Pablo Alvarez Fernández:

Al amigo que aceptó dirigir éste trabajo.

INDICE

Página

INTRODUCCIÓN

CAPITULO 1 ANTECEDENTE DEL ARTICULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1.1 El Artículo 54 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1989.	2
1.2 Iniciativa y Proyecto de Modificación de la Fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.	8
1.3 Aprobación y Publicación de la actual Fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.	15
1.4 Análisis del Artículo 46, Fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.	22

CAPITULO 2 APLICACIÓN DEL ARTICULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

2.1 Facultades de Comprobación Fiscal Federal de las Autoridades Administrativas.	33
2.2 Requisitos para la práctica de una Visita Domiciliaria en Materia Fiscal Federal.	44

2.3 Desarrollo de la Visita Domiciliaria de carácter Fiscal Federal.	56
2.4 Elementos probatorios que pueden aportarse durante el transcurso de una Visita Domiciliaria de carácter Fiscal Federal.	68
2.5 Requisitos de las Actas la Ultima Parcial y Final de Visita Domiciliaria.	71

CAPITULO 3
REFORMA DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.1 Medios de prueba admitidos por el Código Fiscal de la Federación y Criterios Jurisprudenciales establecidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal de la Federación.	77
3.2 Medios de prueba admitidos por la fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación y Criterios establecidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal de la Federación.	89
3.3 Constitucionalidad o Inconstitucionalidad de la Fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.	100
3.4 La Necesidad de Reformar la Fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.	108
CONCLUSIONES	114
BIBLIOGRAFÍA	121

CAPITULO 1

ANTECEDENTE DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

- 1.1 El Artículo 54 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1989.
- 1.2 Iniciativa y Proyecto de Modificación de la fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.
- 1.3 Aprobación y Publicación de la actual fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.
- 1.4 Análisis del Artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

1.1.- El Artículo 54 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1989.

El actual artículo 46 del Código Fiscal de la Federación tiene como antecedente la inconformidad a que se refería, el entonces vigente, artículo 54 del propio ordenamiento. El mencionado precepto contemplaba lo siguiente:

“Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita, podrán inconformarse con los hechos contenidos en las actas final y complementarias, mediante escrito que deberán presentar ante las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior a aquel en que se cerró el acta final; a dicho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconformen ”

La inconformidad prevista, como es posible observar, representaba un medio de aclarar o desvirtuar hechos consignados en actas y, de alguna forma, con esto se trató de otorgar al contribuyente a través de éste procedimiento la oportunidad de audiencia, cuestión que aunque fue discutida y con severas críticas tanto de la doctrina como por los litigantes, otorgaba, a fin de cuentas, una oportunidad para el contribuyente de defenderse sin salir del ámbito administrativo.

En efecto, del análisis del precepto transcrito, podemos mencionar que el objetivo de ésta inconformidad se limita a controvertir los hechos asentados en actas, de donde puede observarse que a través de la instancia aludida, el contribuyente al cual se le había practicado una visita domiciliaria, contaba con la posibilidad de presentar las *pruebas documentales* a su alcance para controvertir o aclarar hechos que figurasen asentados por los visitantes, tanto en el acta final de visita como en las

complementarias, sin embargo por las razones antes expuestas, consideramos que en muchos casos el contribuyente no conseguía demostrar, si era el caso, que había dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, contrariando lo afirmado por las autoridades solamente con documentos. Si bien en su redacción se indica que la inconformidad era para quien no estuviese conforme con el "resultado" de la visita, considero que el resultado y sus consecuencias se conocerán hasta el momento en que la autoridad dicte una resolución en donde determine uno o varios créditos fiscales, por lo que la verdadera razón de ser de la inconformidad, radica en el respeto a la garantía de audiencia; por lo que puede concluirse que, aunque el Estado realizó un buen intento de reconocer los derechos de los contribuyentes, no lo logró plenamente

Podemos con base a lo anterior atribuir a la inconformidad una doble función ya que por una parte coadyuva a que las autoridades fiscales se alleguen pruebas que de alguna manera les permitan rectificar los hechos consignados en las actas para luego emitir su resolución, determinando en su caso créditos fiscales a cargo de los contribuyentes y, por otra parte, según se había señalado, se cumple con la garantía de audiencia; sin embargo, al igual que sucede en nuestro ordenamiento vigente, la autoridad tenía una percepción incompleta que le impedía motivar correctamente la resolución que como culminación del procedimiento emitiera si únicamente era admisible la prueba la documental.

En efecto, la inconformidad daría inicio dirigiendo un escrito a las autoridades fiscales que realizaban la verificación domiciliaria, dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquel en que se cerró el acta final, al escrito que la contenía la ley

precisaba acompañar las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que el contribuyente pretendiera desvirtuar.

Un primer rasgo distintivo entre el mencionado recurso de inconformidad y el régimen que se encuentra en vigor, lo es el plazo para la presentación de documentos, dado que actualmente una vez que ha sido levantada la última acta parcial entre ésta y el acta final deben transcurrir cuando menos veinte días, plazo que podrá ampliarse por quince días si la revisión se trata de más de un ejercicio o fracción de éste y siempre y cuando el contribuyente presente aviso a la autoridad fiscalizadora dentro del plazo inicial de veinte días; en dicho plazo el contribuyente podrá controvertir con los documentos libros o registros los hechos u omisiones asentados por los visitadores. Advertimos que no persiste la exigencia o necesidad de inconformarse por escrito con respecto de los hechos asentados en actas como sí lo requería el anterior artículo 54, pues basta la presentación por parte del contribuyente de los documentos, libros o registros que los desvirtúen o bien que haga el señalamiento del lugar en que se encuentran, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad

La segunda parte del artículo 54 del Código Tributario disponía respecto aquellos hechos que el contribuyente no impugnara dentro del plazo legal arriba señalado, o bien, que habiéndose inconformado contra los mismos, no hubiera logrado desvirtuar mediante las pruebas documentales exhibidas, que por otra parte insistimos son y también lo eran entonces los únicos medios de prueba que la ley permitía rendir, operaba en su caso, la presunción de certeza, es decir de que el contribuyente los aceptaba. La redacción del actual artículo 46, como en ordenamientos anteriores señala.

“Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas..., si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia...”

La anterior presunción no puede considerarse definitiva en el sentido de restringir al contribuyente a que en el momento oportuno promueva los medios idóneos para su defensa. No obstante el aparente consentimiento a las afirmaciones de la autoridad que deviene de la renuncia a ejercitar la inconformidad, el gobernado aún conserva la oportunidad de intentar su defensa; el contribuyente en el recurso administrativo de revocación o mediante el juicio contencioso administrativo podrá hacer valer todos los agravios o conceptos de impugnación que le cause el oficio determinador del crédito fiscal y ofrecer todas las pruebas a fin de acreditar la ilegalidad del acto que reclama. En consecuencia, no obstante el aparente consentimiento, no se puede evitar que en instancias posteriores el sujeto pasivo presente las pruebas idóneas y alegue lo pertinente para su defensa.

“Aun cuando las pruebas aportadas por el contribuyente y no rendidas previamente ante la autoridad (lo cual se puede deber a la limitación que la ley establece en la regulación de la inconformidad, pues en esa etapa sólo se permite desahogar pruebas documentales) fuesen documentos, al quedar acreditada la ilegalidad del acto de autoridad a merced de estas pruebas documentales, cuando mucho se habrá perdido tiempo o se habrán realizado algunos trámites o diligencias innecesarios, con la emisión de un acto de autoridad que se pudo evitar si la autoridad hubiera conocido previamente

esos documentos. No obstante, de ninguna manera se puede llegar a la conclusión denegatoria de justicia, violatoria de garantías constitucionales.”¹

La fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 1989, contemplaba respecto de las actas de visita domiciliaria, que las opiniones expresadas por los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituirían resolución fiscal. Posterior a la reforma, encontramos que el mismo precepto establece que en esas mismas actas o en documentos por separado, los visitadores determinarán las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hayan conocido al desahogar la visita.

Más adelante aludiremos a las causas de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, pero consideramos relevante mencionar que aquellos hechos u omisiones que hayan conocido los visitadores al desahogar la visita tendrán en principio el efecto de que al ser la autoridad revisora la que formulará la liquidación de contribuciones, determinará si es el caso los ingresos del contribuyente, o su base gravable. Por lo tanto, nuevamente insistiríamos en la importancia de desvirtuar los hechos contenidos en las actas, ya que podemos afirmar que éstas diligencias les sirven de antecedentes para la resolución que se dicte, y entre las consecuencias legales más trascendentes para el contribuyente podemos mencionar la que se refiere al caso en que la autoridad concluye en el sentido de que el contribuyente se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva. Basta mencionar que por otra parte la propia ley indica que

¹ CUEVAS FIGUEROA, Pedro. Las Instancias Administrativas de Aclaración e Inconformidad en Justicia Administrativa.- Colegio Nacional de Profesores e investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas , A.C., Editorial Trillas, S.A. de C.V., Primer reimpresión, México

"los hechos u omisiones consignados por los visitadores hacen prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado."

Ya hemos mencionado que las actas levantadas con motivo de la visita domiciliaria, contienen una relación circunstanciada de los hechos u omisiones que hubieran conocido los visitadores, y la ley expresamente establecía en cuanto a su contenido que la opinión de los mismos no sería sino una apreciación de éstos y no constituían resoluciones fiscales. En este sentido, al no tratarse de resoluciones dictadas por la autoridad fiscal, el maestro Raúl Rodríguez Lobato asegura: "la inconformidad que prevé el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación no constituye recurso, pues éste medio de defensa sólo procede en contra de resoluciones dictadas por la autoridad fiscal."²

La inconformidad como ha quedado expresado, no constituye un recurso propiamente, pues no se interpone contra una resolución definitiva ni tampoco existió una regulación consignada en el Código Fiscal que le confiriera el carácter de recurso; simplemente, como ya fue mencionado, podríamos catalogarla como medio de defensa que le da al contribuyente la oportunidad de ser oído, sin que pueda aceptarse que se cumplía o ahora se cumpla con la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 Constitucional. Por parte de la autoridad, a ésta correspondía en base a las pruebas documentales que presentó el contribuyente determinar cuales hechos fueron o no efectivamente desvirtuados para, en su caso, emitir la resolución correspondiente en

1988, p. 22.

² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal. Editorial Harla, S.A. de C.V. Segunda Edición. México. 1993, p. 226

donde determinara en casi la totalidad de las revisiones, la determinación y liquidación del crédito fiscal.

1.2 Iniciativa y Proyecto de Modificación de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Tal y como lo establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: "Son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El precepto anteriormente señalado, reconoce que el Estado tiene facultades para imponer contribuciones a cargo de los gobernados con el fin de destinarlas al gasto público. Sin embargo, carecería de sentido la sola presencia de una norma que impone a los gobernados la obligación de cooperar al sostenimiento del Estado, si por otro lado no existieran medidas para cerciorarse de la observancia de las disposiciones tributarias e incluso la posibilidad de exigir las coactivamente en caso de incumplimiento. Según asevera el maestro Jacinto Faya Viesca "El derecho no debe ser incumplido por los particulares ni por las autoridades. El mismo Estado está obligado a vigilar su eficaz cumplimiento. No basta que la ley sea obligatoria es necesario además que el Estado

exija su cumplimiento; de tal supuesto depende la perfección de la ley y supervivencia del Estado ”³

A propósito de las anteriores afirmaciones, el Estado cuenta desde luego con facultades fiscalizadoras, para llegar a la convicción de que el contribuyente ha cumplido con las obligaciones que constitucionalmente le han sido impuestas; sin embargo tales procedimientos deben involucrar el respeto a las garantías que nuestra Norma Fundamental reconoce a favor del gobernado y, en caso de que la autoridad se extralimite en su actuación, el contribuyente habrá de tener una plena posibilidad para su defensa. A reserva de analizar en su momento el contenido del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, adelantaremos que éste enumera las reglas conforme a las cuales se desarrollarán las visitas en el domicilio fiscal de los contribuyentes. Tales visitas son una faceta de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, precisamente para determinar acerca del cumplimiento o incumplimiento a las disposiciones fiscales

En el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, bajo el Número 8, Año II, de fecha 15 de noviembre de 1989, encontramos publicada la iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales (comúnmente llamada “Resolución Miscelánea”); en tal iniciativa, el ejecutivo plantea la modificación entre otros del artículo 46 fracciones I y IV Código Fiscal de la Federación, y se asevera que las reformas propuestas son tendientes a la simplificación administrativa y modernización de la administración tributaria. La exposición de motivos a la letra dice: “Dentro del proceso de modernización y simplificación administrativa que se requiere en materia fiscal, se

³ FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, S.A. Primera edición. México. 1981. p. 149

sugiere a esta honorable Cámara de Diputados diversas reformas que tienen por objeto concretamente *eliminar la fase de inconformidad a los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales con motivo de una visita domiciliaria*, sin que por ello pueda pensarse que se falta a la garantía de audiencia, pues en todo caso los contribuyentes cuentan con los medios de defensa que establece este propio Código y sí se logra una substancial agilización del procedimiento de comprobación, pues al efecto se establece que la determinación de las consecuencias legales de tales hechos u omisiones se podrán hacer constar en la misma acta, procediéndose a hacer las instrumentaciones y reubicaciones necesarias para regular su elaboración y notificación.”⁴

La iniciativa se redactó en los términos siguientes:

“Art. 46 fr. IV - Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida. Formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario al que le estén practicando una visita domiciliaria, darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación en el acta final de la referida visita domiciliaria.”

En principio, quedó expresado que *se elimina la fase de inconformidad a los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales con motivo de una visita domiciliaria*, lo cual no es del todo exacto pues aunque las exigencias son otras

⁴ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Año II., No.8. 15 de noviembre de

en cuanto a cuestiones de forma y términos para hacerla valer, consideramos que la mencionada inconformidad subsiste. Al enviarse la correspondiente iniciativa a la Cámara y quizá en prevención de que se repudiaran las reformas por violación a la garantía de audiencia, expresamente se explicó que tal situación no ocurre porque en todo caso el contribuyente puede ejercer su defensa con posterioridad. Estamos de acuerdo que existen ulteriores alternativas a través de las cuales el visitado puede acceder a que se le permita su derecho de defensa, pudiendo acudir como última instancia a la justicia Federal en juicio de garantías, lo cual no deja de entrañar gastos y molestias al contribuyente.

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela al referirse a los actos de autoridad condicionados por la garantía de audiencia señala: "La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho) constitutivo de la misma, (desposesión o despojo) así como la impedición para ejercer un derecho. Pero no basta que un acto de autoridad produzca semejantes consecuencias en el estado o ámbito jurídico de una persona para que aquel se repunte "acto de privación" en los términos del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, puesto que para ello es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impedición citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto." ⁵

1989. p. 155

⁵ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S. A. Decimosexta edición. México. 1984 p. 529

Si afirmamos que el desarrollo de la visita, no tiene como fin definitivo ser un acto de privación, sino que se trata de un medio para lograr el propósito de que la autoridad se cerciore del cumplimiento a las disposiciones fiscales, en principio pudiera parecer que no es necesaria la audiencia previa en tanto no se presente un acto privativo. En todo caso, la visita domiciliaria es un acto de molestia cuya realización se permite a la autoridad administrativa con fundamento en el artículo 16 Constitucional. Partiendo del supuesto de que éste tipo de diligencia constituye un acto de molestia, y no un acto privativo, según lo aseverado por el Doctor Burgoa, la actuación de la autoridad debería únicamente ajustarse a la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional y no a la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 del propio ordenamiento. No obstante hemos de tener en cuenta que en el transcurso de las correspondientes actuaciones, puede ocurrir que efectivamente se prive de sus bienes al contribuyente, mediante un embargo precautorio tal como lo previene el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación⁶, medida que según dispone el precepto cabe decretarse con objeto de asegurar cautelarmente el interés fiscal. Por nuestra parte, dada la posibilidad de que la autoridad llegue al extremo arriba mencionado, consideramos más justo que la audiencia tenga lugar previamente al acto privativo. En opinión del tratadista Juventino V. Castro, al referirse al momento en que debe otorgarse al particular la garantía de audiencia, considera que dicha oportunidad debe darse antes de privar de un derecho a una persona pues no basta conceder la audiencia y con ello la oportunidad defensiva después de la declaratoria de privación; el autor mencionado, expresa: "...por

⁶ Disposición que fue declarada inconstitucional por medio de la Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Enero de 1998, p. 102, así

justicia y por economía procesal, debería escucharse previamente a una persona antes de que la autoridad decreta una privación de sus derechos o realice actos que afecten las garantías individuales de ella, independientemente del otorgamiento de recursos que permitan combatir en vía ordinaria las determinaciones...” Respecto al artículo 14 constitucional, por último añade. “. establece obligatoriamente que nadie puede ser privado de sus derechos sino reuniéndose determinados requisitos, que constituyen la audiencia, siendo cosa muy distinta la afirmación de que al fin y al cabo el agraviado será escuchado por la propia autoridad o por otra superior en oportunidad subsecuente - que constituye el recurso ordinario-, porque en éste lo que se examinará será precisamente un acto ilegal de privación de derechos ya realizado, lo que se pone de manifiesto si se piensa en el hecho de que si el agraviado -por cualquier circunstancia-, no interpone el recurso ordinario, habrá consentido definitiva y totalmente el acto de privación de sus derechos.”⁷

Dado lo contradictorio que son las opiniones en torno al momento en que la garantía de audiencia debe otorgarse, aún suponiendo que el contribuyente no sufriera menoscabo alguno en dicha garantía, toda vez que en materia de visitas domiciliarias, perdura la posibilidad de que se inconforme contra los hechos asentados en actas por los auditores, en todo caso, lo que sí podemos ponderar como una transgresión a las garantías del gobernado y en concreto a la de debido proceso legal, es el hecho de que los medios de prueba admisibles tendientes a tal propósito, se limiten a ser documentos, libros o registros por así disponerlo el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación

como en el IUS 9 con número de registro 196,925.

⁷ CASTRO, Juventino V: Garantías y Amparo. Editorial Porrúa, S. A. Séptima edición. México. 1991.p. 236

Desde nuestro punto de vista, tiene más sentido permitir que el visitado ofrezca todos los medios de prueba porque si de cualquier forma al contribuyente visitado le asiste la razón, es decir que se trata de un contribuyente cumplido, obtendrá una resolución que le favorezca y la autoridad podría reconocer sin tardanza que no hay créditos fiscales a cargo de aquel, entonces no tiene sentido diferir su oportunidad de defensa. Si el visitado decide impugnar a través del recurso administrativo de revocación o mediante el juicio contencioso administrativo (también llamado de nulidad) las resoluciones autoritarias que le afectan, -exhibiendo en ésta oportunidad todas las pruebas que no pudo ofrecer desde la fase oficiosa del procedimiento-, y consigue comprobar que ha cumplido sus obligaciones tributarias, entonces la autoridad hacendaria solo habrá invertido inútilmente los ingresos de los propios contribuyentes, tiempo, recursos humanos y materiales que podrían destinarse a mejores fines. Desde nuestra apreciación, admitir todos los medios de prueba tiene ventajas no solo para el visitado a quien se estarían preservando sus garantías de seguridad jurídica, sino para la misma autoridad ya que no prolongaría innecesariamente el procedimiento de comprobación; eventualmente si el sujeto pasivo no necesita llegar a la fase procedimental administrativa o contenciosa para tener oportunidad de defenderse; sino por el contrario, se le autoriza a ofrecer medios de prueba tales como la testimonial o la pericial por mencionar algunas, la autoridad conocería más tempranamente la situación fiscal del visitado y en la medida que éste acredite su cumplimiento hacerlo constar en tal forma y dar por concluida la visita levantando el acta final.

El tratadista Gabino Fraga al referirse a las formalidades que han de cumplir los actos emanados de autoridad administrativa, manifiesta: "Se advierte la necesidad de

que el procedimiento administrativo respete la garantía de audiencia, la que guarda relación con el concepto de cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento. Una de tales formalidades, la constituye la fijación que ha de hacerse en la ley respecto del término adecuado para el ofrecimiento y desahogo de las pruebas pertinentes y en cuanto a los medios de prueba, cabe admitir toda clase de éstas exceptuando la de confesión de las autoridades.”⁸

Observamos que el autor arriba citado destaca la importancia de que el procedimiento administrativo respete la garantía de audiencia y la relaciona con el concepto de *cumplir las formalidades del procedimiento*, lo que no es otra cosa que la *garantía de debido proceso legal* a que nos hemos venido refiriendo y que aseguramos no es cumplida en el procedimiento al que se refiere el artículo 46. En nuestro concepto, no es lógico que se dicte una resolución que afectará al contribuyente si partimos de que la autoridad tuvo una incompleta visión de los hechos, por la razón de que el visitado no tenía oportunidad de probar su inexactitud con otros medios de prueba

1.3 Aprobación y Publicación de la actual fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

El proyecto de modificación al artículo 46 del Código Fiscal, la ya mencionada iniciativa de Ley presentada ante la Cámara de Diputados, el 15 de noviembre de 1989, fue turnada para su consideración y dictamen a la Comisión de Hacienda y Crédito

⁸ FRAGA Gabino, Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. Trigésimo Cuarta edición. México. 1996, p.262-263

Público. En sesión de fecha 21 de noviembre del mismo año, estando presente el entonces Secretario de Hacienda, Doctor Pedro Aspe Armella, expresó: “Al eliminar la fase de inconformidad contra los hechos u omisiones consignados en el acta de auditoría, logramos una homologación de otras formas de comprobación fiscal y un substancial avance dentro de la simplificación administrativa, ya que ello permitirá determinar las consecuencias legales de tales hechos u omisiones en la misma acta o en documento por separado, respetándose en todo caso la facultad y el derecho de los contribuyentes para impugnar dichas resoluciones, ser oídos en juicio. Es decir, esos derechos siguen estando, la única cuestión que esto no va a ser utilizado para estar duro y duro y vuelta y vuelta. Con esta parte lo quitamos.”⁹

Además de ser oscura la explicación vertida por el funcionario, nos parece que no tocó un punto fundamental como lo es dar plena oportunidad defensiva al visitado no solo por lo que se refiere a ser “oído y vencido”, sino su derecho a la admisión y desahogo de todo tipo de pruebas, que es el aspecto que hemos venido comentando. Creemos que en un afán malentendido por “simplificar” o tal vez aminorar las cargas de trabajo de la autoridad hacendaria e imprimir celeridad a los procedimientos, es como tuvo lugar la reforma al artículo 46, pero consideramos que no es admisible que ello ocurra sacrificando la seguridad jurídica del contribuyente.

No fue sino hasta la sesión del 13 de Diciembre de 1989 cuando la Comisión de Hacienda emitió su dictamen respecto a la iniciativa de Ley, resultando evidente que se limitaron a reproducir los argumentos del representante del Ejecutivo para aprobar la

⁹ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Año II, No. 10 del 21 de noviembre de 1989 p. 128

modificación al Código Fiscal: "El Ejecutivo ha planteado a esta honorable Cámara de Diputados diversas modificaciones que tienen por finalidad eliminar la fase de inconformidad a los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales con motivo de una visita domiciliaria y que en opinión de esta comisión dictaminadora es *procedente para lograr una homologación con otras formas de comprobación fiscal* y un importante avance dentro de los programas de simplificación administrativa, ya que tal medida permitirá dictaminar las consecuencias legales de tales hechos u omisiones en la misma acta o en documento por separado, respetándose el derecho de los contribuyentes para impugnar dicha resolución por lo que se propone su aprobación." ¹⁰

Es prioritario que la actividad legislativa tenga como directriz además del beneficio a la Hacienda Pública, la protección de las garantías del gobernado como repetidamente lo hemos manifestado; además la Cámara de Diputados, como representante de la población resulta paradójico que no procure un equilibrio entre el poder público y los gobernados, ya que en ocasiones parece que el legislador parte de la premisa de que todos los contribuyentes son incumplidos o actúan en oposición a la ley, en tanto que se presume la legalidad de las actuaciones de la autoridad. El legislador no puede pasar por alto que "El Estado de Derecho, se caracteriza por el reconocimiento de los derechos subjetivos públicos de los particulares, y el otorgamiento de los instrumentos legales para la defensa de esos derechos " ¹¹

¹⁰ Diano de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Año II. No. 15 del 13 de diciembre de 1989. p.1140

¹¹ LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa, S.A. Primera edición. México. 1990. p. 1

Como ya antes mencionamos, la propuesta del ejecutivo fue autorizada sin que hubiera grandes cambios de fondo. La reforma al texto del artículo que nos ocupa, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de Diciembre de 1989, quedando redactada como aparece a continuación:

“fr. IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida. Formulada la liquidación, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Quando 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. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros o no señala el lugar donde se encuentran.”

Posteriormente, mediante la reforma que sufre la mencionada fracción, vigente a partir del 1º de enero de 1996, se adecua la disposición que en el año 2000 se encuentra vigente, pero que, finalmente, contiene la violación a la garantía de audiencia que hemos venido comentando.

La actual fracción IV del artículo 46 del Código Tributario señala:

“Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se haga constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tengan conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, las consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, 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.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentran, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no pruebe que éstos se encuentren en poder de una autoridad.”

Hasta aquí la transcripción de la parte de la fracción IV del artículo 46 de la disposición en comento que nos interesa para el presente trabajo, puesto que también se incluye el procedimiento a seguir tanto por la autoridad fiscal como por los contribuyentes tratándose de información confidencial relacionada con precios de transferencia, cuestiones que no se analizarán por no estar comprendidas en éste estudio.

En la exposición de motivos de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el año de 1996 se señaló que el propósito de la reforma era la de simplificar y hacer más transparentes las disposiciones fiscales, eliminando el exceso de trámites y gestiones ante la administración tributaria otorgando seguridad jurídica a los contribuyentes, por lo que se suprimió la posibilidad de que la autoridad fiscalizadora levantara actas de visita domiciliaria después de concluida su visita, es decir, después del levantamiento del acta final, reforma que, sin duda fue obligada en razón de innumerables controversias resueltas por el Poder Judicial, lo que hasta el momento no ha dado dicho resultado por lo que se refiere al tema de que se trata, es decir, si bien es cierto que algunos Jueces de Distrito han otorgado amparo por violación a la garantía de seguridad jurídica al no existir oportunidad alguna de defensa en contra de lo asentado por las autoridades fiscalizadoras al levantarse el acta última parcial de visita domiciliaria, dichos casos han sido contados, pues la mayoría de éstos juzgadores sobreesen el juicio por cuya demanda de garantías es presentada exponiendo lo anterior, esperemos que posteriormente nuestros juzgadores cambien de opinión y emitan una resolución definitiva a ésta cuestión, pues el motivo del sobreseimiento del juicio de amparo es porque consideran que el acto reclamado no es un acto definitivo, cuestión que analizaremos más adelante en los siguientes capítulos de éste estudio.

A fin de ilustrar lo señalado respecto de la forma en que deben actuar las autoridades fiscales una vez que han concluido una visita domiciliaria, se transcribe una tesis jurisprudencial, cuyos datos de identificación son los que se señalan a continuación, con lo que damos por terminado éste punto.

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo. 60, Diciembre de 1992

Tesis: VI. 3o. J/33

Página 69

"ACTAS DE AUDITORIA. LAS AUTORIDADES FISCALES ESTAN IMPOSIBILITADAS PARA REABRIR UN ACTA EN LA QUE PREVIAMENTE Y EN FORMA EXPRESA, SE HIZO CONSTAR SU CIERRE. Es verdad que el Código Fiscal de la Federación expresamente no prohíbe que las autoridades fiscales reabran un acta cerrada con antelación; sin embargo, debe destacarse que el principio de legalidad derivado del artículo 16 constitucional se expresa en el axioma legal, consistente en que las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten. Luego entonces, si el código tributario federal, aunque no lo prohíba, tampoco permite a la autoridad reabrir un acta de visita previamente cerrada, es inconcuso que lo actuado por las autoridades fiscales, dentro de esa reapertura, es contrario a derecho.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 8/91. Plaza Parisina, S. A. 17 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Revisión fiscal 23/91. Agustín Santillana Zaragoza. 22 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera

Revisión fiscal 3/92. Vicente Muñoz Huerta. 20 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente. Olivia Heiras de Mancisidor. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.

Revisión fiscal 15/91. Francisco Javier Ralero Rivera. 13 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Revisión fiscal 22/92. La Covadonga Lanera, S. A. 1o. de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Olivia Heiras de Mancisidor. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos."

1.4.- *Análisis del Artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.*

El texto vigente del mencionado artículo señala en sus tres primeras fracciones que de toda visita en el domicilio fiscal deberá levantarse acta circunstanciada en la que se asienten los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, así como sus consecuencias legales las que podrán hacerse constar en la misma acta o en documento por separado. Se alude también a la necesidad de levantar actas parciales si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, mismas que serán agregadas al acta final de visita la cual podrá levantarse en cualquiera de dichos lugares siendo requisito la presencia de dos testigos de asistencia en cada uno de los establecimientos visitados. Se dispone además acerca de la posibilidad de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad pudiendo los visitantes indistintamente sellar o marcar los documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas en que se encuentren así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o la persona con quien se entienda la diligencia, aspectos a los que posteriormente nos referiremos al explicar los requisitos y procedimientos para la práctica de la visita domiciliaria. Por el momento, surge el siguiente comentario. La autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación debe evitar en la medida posible la evasión y transgresión a las disposiciones fiscales, pues su propósito es captar ingresos que

posteriormente se aplicarán al gasto público, sin embargo si durante el procedimiento de fiscalización se vulneran garantías individuales, y aún más si partimos de que el ordenamiento mismo en que se basa la autoridad para normar su actuación es inconstitucional, por así haberlo reconocido nuestro máximo tribunal, ante ésta hipótesis cualquier contribuyente que promueva juicio de amparo, -el cual fue creado con miras a protegerlo contra actos del poder público que vulneren los derechos que la propia Constitución le reconoce- podría evitar que le sea aplicada la ley cuya inconstitucionalidad sostiene. De ahí la importancia de que el ordenamiento ordinario no se oponga al contenido de nuestra Constitución, pues en el caso que nos ocupa, se restaría eficacia al procedimiento de comprobación, ya que no obstante la autoridad haya cumplido con los requisitos de legalidad que previene la norma ordinaria, es perfectamente procedente que el individuo afectado se valga del juicio de amparo, para contrarrestar los efectos que haya producido en su esfera jurídica la aplicación de una norma inconstitucional.

Así por ejemplo el Lic Antonio Valdéz González comenta acerca de la inconstitucionalidad de la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación: ". se declara la inconstitucionalidad de la invocada fracción y numeral del cuerpo legal en cita, por cuanto a que se permite a los visitadores colocar sellos o marcas en muebles, gavetas, archiveros y más aún en un extremo caso, en oficinas enteras, con el pretexto de resguardar en su interior la contabilidad y correspondencia del sujeto visitado, llevando así a cabo un verdadero acto de desposeimiento en perjuicio del particular, quien no obstante aún cuando queda en la mayoría de las veces como depositario de la misma, no puede disponer

libremente de dicha documentación quedando imposibilitado para extraerla aún en los casos de una eventual urgencia por la tramitación de asuntos diversos de otra índole ajena a la fiscal, con la consiguiente problemática y perjuicios que acarrea esta actitud.”⁹

Sobre éste punto, versa la tesis que transcribimos a continuación cuyos datos de identificación son los siguientes:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Febrero de 1996

Tesis: P. IV/96

Página: 174

“VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 46, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN LA PARTE QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES, A FIN DE ASEGURAR LA CONTABILIDAD O CORRESPONDENCIA, A SELLAR O COLOCAR MARCAS EN DICHS DOCUMENTOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. La potestad conferida por la fracción III, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, a los visitadores durante el desarrollo de la visita domiciliaria a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad para, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, se ajusta a lo ordenado por el artículo 16 constitucional, en cuanto permite para la práctica de visitas domiciliarias, la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, ya que tal facultad para "exigir la exhibición de libros y papeles" debe entenderse como la presentación de éstos al ser requeridos

⁹ VALDÉZ GONZÁLEZ, Antonio. La constitucionalidad e inconstitucionalidad de la fracción III del Art. 46 del Código Fiscal de la Federación. en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año I. No. 2

por los visitadores, para un examen particular de los mismos, lo que implica que para lograr ese objetivo quien practica la visita los puede sellar o marcar, como se establece en la fracción III, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, con lo que se logra su identificación y evita se modifiquen, sustraigan o sean cambiados por otros, dando eficacia a la diligencia.

Amparo en revisión 1053/92. Les Must de Cartier, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el quince de enero en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número IV/1996 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a quince de enero de mil novecientos noventa y seis ”

Así como nuestro máximo tribunal determinó que el artículo 46 en su fracción III

se encuentra en pugna con el artículo 16 constitucional, luego del correspondiente análisis, es nuestro propósito demostrar la necesidad de reformar el mismo artículo del ordenamiento tributario, en particular en su fracción IV, por cuanto alude limitativamente al tipo de pruebas que serán admisibles para que el contribuyente consiga desvirtuar los hechos asentados en las actas de visita, el precepto en comento textualmente señala:

“Art. 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

fracción IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una

visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita

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. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir 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.

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

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 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 "

Si como medios de defensa sólo pueden ofrecerse las documentales, ello releva entonces a la autoridad de la obligación de admitir y desahogar probanzas que tengan una naturaleza diversa. En principio, el artículo 14 constitucional, otorga al interesado una oportunidad defensiva y probatoria, sin embargo si a éste se le priva de la oportunidad de rendir todas las pruebas para su defensa o bien no son consideradas por

la autoridad, resulta inútil la posibilidad de ser oído, pues basta mencionar que lo que el visitado no haya conseguido demostrar exhibiendo pruebas documentales, influirá directamente en el sentido de la resolución que dicte la autoridad. Esta podrá determinar un crédito fiscal a su cargo, e inclusive imponerle sanciones por considerar que ha incurrido en incumplimiento. Para aquel gobernado susceptible de ser afectado por un acto de autoridad, como lo sería el caso de una sanción impuesta por infracción a las disposiciones fiscales, acatar la garantía de debido proceso legal precisamente implica que la autoridad le conceda la oportunidad defensiva, que en todo caso debe preceder al acto privativo de que pudiera ser sujeto. Si entre las formalidades del procedimiento no se observa la oportunidad probatoria, consideramos que aunque el acto autoritario acate lo dispuesto por la ley que rige el acto en cuestión, es decir aunque sea legal, en cambio el ordenamiento sí es contrario a la Constitución, dado que restringe el derecho del gobernado a defenderse plenamente.

En otro aspecto, relativo a la motivación de los actos de autoridad, nos parece interesante la explicación vertida por el Lic. Pedro Cuevas Figueroa: "las limitaciones en materia de prueba apuntadas, impedirán a las autoridades conocer cabalmente los hechos. Por tanto, implicarán una deficiencia para motivar el acto que emitiesen cuando llegaran a la convicción de la realización de supuestos que constituyen tipos de infracciones previstas en la ley o que den lugar a liquidaciones a cargo de los contribuyentes, como resultado de haber conocido sólo de forma parcial los hechos y no

haberse allegado otros elementos probatorios que les permitiesen conocer cabalmente la situación del contribuyente.”¹³

Acorde a lo anterior, si la apreciación que la autoridad tiene de los hechos es incompleta, en razón de que los documentos exhibidos como medios de prueba para desvirtuar los hechos consignados en las actas de visita no le llevaron a la convicción de que el sujeto pasivo cumplió oportunamente sus obligaciones fiscales, la resolución que llegue a emitir estará motivada de una forma deficiente lo que obviamente se opone a los intereses del visitado. Todo acto autoritario, para cumplir las exigencias a que se refiere la garantía de legalidad, debe estar fundado y motivado; y si en el caso descrito no se satisface el aspecto relativo a la motivación, representa una violación más que se infiere a las garantías del contribuyente.

Lo anterior confirma la importancia que tiene para el sujeto pasivo oponerse y desvirtuar el contenido de las actas de visita, documentos que contendrán en forma circunstanciada los hechos que sean conocidos por los visitadores con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación. Según estatuye el vigente artículo 63, los hechos conocidos con motivo de tales facultades, podrán ser utilizados para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones de carácter federal.

No sometemos a discusión el ejercicio de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad hacendaria, cuya justificación está constitucionalmente reconocida dada la obligación de contribuir al gasto público; aún respecto al

¹³ CUEVAS FIGUEROA, Pedro. Las instancias administrativas de aclaración e inconformidad en Justicia Administrativa. - Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas,

procedimiento económico coactivo, se ha dicho que tampoco se opone al artículo 14 constitucional, no obstante culmine en actos eminentemente privativos, sin embargo, estimamos que en el caso de las visitas domiciliarias, la actuación del Estado, debe atender a las necesidades públicas pero además está obligado al respeto de las garantías de los gobernados así como al Estado de Derecho, y no por considerar que se trata de trámites previos a la emisión de una resolución, pueda soslayar el otorgamiento de una plena oportunidad de defensa al visitado. Eventualmente llegará el momento en que sea emitida una liquidación y consideramos que si el procedimiento estuvo viciado, la resolución no será justa al contribuyente. Nos parece preciso mencionar que si se comprueba que la visita no satisface los requisitos legalmente establecidos para éstas diligencias debiera anularse lo actuado sin dar lugar a reponer el procedimiento subsanando las irregularidades cometidas por la autoridad, pues éstas tienen claramente definidas por la ley la forma de ejercitar sus facultades. Entonces no es justo, que si la autoridad se "equivoca" se reponga el procedimiento mientras que con relación al sujeto pasivo, que también tiene obligaciones que cumplir, éste ante cualquier omisión entonces se le sanciona.

Por último y con relación a los alcances de la garantía de audiencia, citaremos la siguiente tesis:

GARANTÍA DE AUDIENCIA, ALCANCE DE LA.- Para el debido cumplimiento de las formalidades esenciales de todo proceso, ya sea administrativo o judicial, no basta conceder al afectado la oportunidad de ser oído, sino que es indispensable que se le permita rendir pruebas en defensa de sus intereses, pues de impedirsele arbitrariamente, el derecho de hacerlo, la

audiencia otorgada carecería de sentido. Por tanto, la falta de desahogo de las pruebas legalmente ofrecidas implica la inobservancia de una formalidad esencial del procedimiento que hace nugatorio el derecho de defensa, mutilando así un aspecto fundamental de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional

Amparo en revisión 3456/81.- Albertina Domínguez Vda.de García y coags. 20 de octubre de 1983- Unanimidad de 4 votos.- Volúmenes 175-180, 3a. Parte, página 65."

Para concluir, quisiéramos establecer que para efectos de las visitas domiciliarias que son el objeto de nuestro estudio, reiteramos que el contribuyente debe contar con una plena oportunidad de defensa para que la garantía de debido proceso legal se vea efectivamente respetada y agregaríamos también que para permitir que la resolución adoptada por la autoridad sea dictada con auténtico conocimiento de los hechos de acuerdo a los elementos probatorios aportados. No obstante, el Código Fiscal de la Federación ofrece un medio de controvertir el contenido de la actas levantadas con motivo de la visita, creemos más razonable que no llegue a emitirse una resolución en perjuicio de una persona debido a que no le fue permitido aportar los diversos elementos de prueba que tuviere a su alcance, por el hecho de que la ley tributaria limitativamente señala como medio probatorio admisible la documental.

Estimamos que la garantía de audiencia previa al acto privativo tal vez se cumple, pero no sucede así por lo que hace a la oportunidad defensiva y probatoria a que tiene derecho el gobernado. El planteamiento que hemos venido sustentando es que desde un principio deben cumplirse las formalidades del procedimiento siendo relevante la intervención del visitado, por cuanto no solo es sujeto del acto de molestia que con la visita se le infiere sino puede ver incluso afectadas sus posesiones. De ahí nuestro interés y propuesta en no relegar la oportunidad de defensa y probatoria a un

momento subsecuente como se da en el caso de esperar el oficio de determinación y liquidación de los créditos fiscales para posteriormente impugnar a través de los medios de defensa previstos por el propio Código Fiscal Federal. No estamos de acuerdo con la forma en que aparece redactado el Código Fiscal en vigor, pues estimamos que la inconformidad planteada, tiene sentido en la medida que la autoridad admita todas las pruebas que le sean ofrecidas, así como los alegatos que en defensa de sus intereses pudiera presentar el afectado, pues además resulta que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales tienen a su favor las presunciones de certeza y validez, mismas que es necesario que se desvirtúen de manera fehaciente. En principio la intención del legislador tal vez se cumple si lo que pretendía era reconocer al visitado la garantía de audiencia, pero ésta se encuentra incompleta y es insuficiente si por otro lado persiste la limitación respecto a las pruebas tendientes a desvirtuar el contenido de las actas parciales levantadas con motivo de la visita domiciliaria. Ofrecer pruebas tiene por objeto refutar hechos, luego nos parece que si en general las actas son una relación de hechos, y éstos son el objeto de la prueba, no debe limitarse tan solo a la documental, y menos aún impedir que el sujeto afectado presente alegatos, que coadyuven a la convicción en éste caso de que ha cumplido con las disposiciones fiscales.

CAPITULO 2

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

- 2.1 Facultades de Comprobación Fiscal Federal de las Autoridades Administrativas.
- 2.2 Requisitos para la práctica de una Visita Domiciliaria en Materia Fiscal Federal.
- 2.3 Desarrollo de la Visita Domiciliaria de carácter Fiscal Federal.
- 2.4 Elementos probatorios que pueden aportarse durante el transcurso de una Visita Domiciliaria de carácter Fiscal Federal.
- 2.5 Requisitos de las Actas la Ultima Parcial y Final de Visita Domiciliaria.

2.1.- Facultades de Comprobación Fiscal Federal de las Autoridades Administrativas

El párrafo inicial del artículo 16 constitucional, textualmente señala que: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento "

En primer término, podemos afirmar que el propósito de éste precepto, es garantizar que el gobernado no resienta actos de molestia en los bienes jurídicamente tutelados que en el mismo se señalan, siendo de particular interés, para efectos de nuestro trabajo, lo relativo a la protección que se concede al domicilio. Como el propio texto lo indica, previo al acto de inferirle al gobernado alguna molestia, como podría ser la intromisión a su domicilio, habrá de existir un mandamiento escrito de la autoridad competente, a la que la ley le ha investido expresamente de ciertas facultades. Del mismo modo, encontramos que el acto autoritario debe satisfacer los requisitos de fundamentación y motivación, aspectos que consistirán en precisar el ordenamiento o ley que autoriza su actuación así como los hechos que le motivan. Tocante al mismo precepto, Margáin Manautou expone que éste "encierra una garantía de seguridad jurídica al establecer que la autoridad debe justificar su actuación y además razonar su proceder cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte a alguien " ¹⁴

Es a través del cumplimiento de éstas exigencias, como se impide a la autoridad tomar decisiones arbitrarias, dado que su actuación debe acatar los diversos aspectos

¹⁴MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A de C.V. Duodécima edición actualizada. México 1993, p. 222

que integran la garantía de legalidad, como lo es la expresión de la ley que le confiere facultades, las razones que lo motivan y se sobreentiende llenando las formalidades que el mismo ordenamiento le exija. Es relevante dar a conocer oportunamente tales circunstancias al afectado por el acto autoritario, puesto que le permitirá producir los argumentos necesarios para su defensa.

Siguiendo el análisis del precepto que nos ocupa, encontramos que en el mismo se estipula. “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

Según se desprende del fragmento anterior, se confirma la protección que se concede al domicilio del gobernado contra actos de molestia de las autoridades o en otras palabras, los condiciona al cumplimiento de una serie de formalidades. De tal manera, a la autoridad administrativa, le está permitida la práctica de visitas domiciliarias sujetándose a las reglas previstas para los cateos, situación que se traduce en seguridad jurídica para el visitado. Recapitulando, podemos enunciar que éstas diligencias, consienten en la intromisión al domicilio del gobernado por parte de la autoridad administrativa, y éstas podrán requerirle la exhibición de la documentación necesaria para cerciorarse de que se han acatado las disposiciones fiscales. Lo anterior constituye un acto de molestia para el gobernado, si consideramos que el visitado habrá de permitir en su domicilio el acceso de los visitantes, proporcionarles datos, informes o documentos para acreditar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales. Igualmente se

verá restringido en el desarrollo normal de sus actividades pues debe permitir la verificación de bienes y mercancías e incluso la autoridad administrativa podría proceder al aseguramiento de su contabilidad, bienes o mercancías, sellamiento de archiveros y muebles. En términos del artículo 145, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación (el cual ya hemos señalado fue declarado inconstitucional), la autoridad tiene facultades para practicar embargo precautorio, por lo que el visitado puede resultar afectado en sus posesiones aunque sea de forma temporal. Objetamos la forma en que se lleva a cabo esta forma de asegurar el interés fiscal, pues tal medida cautelar, la autoridad podrá practicarla inclusive en el supuesto de que las contribuciones de que se trate aún no sean exigibles, partiendo de la consideración, tal vez subjetiva, de que existe “peligro inminente” de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones. Además, puede extenderse -señala la ley que hasta por un término de dieciocho meses- en tanto la autoridad emite la resolución en la que determine créditos fiscales.

No obstante, encontramos congruencia al relacionar lo estipulado en torno a las visitas reguladas por el artículo 16 con la fracción IV del artículo 31, ambos de nuestro ordenamiento constitucional. Este último precepto impone a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público, y una manera de cerciorarse de que esto ocurra, es a través del ejercicio de las facultades de comprobación del Estado, en la inteligencia de que en la generalidad de los casos, de no existir la coacción por parte de la autoridad, el contribuyente no cumpliría de forma voluntaria. De ahí resulta la creación de los diferentes medios de fiscalización señalados por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, -como los son además de las visitas domiciliarias, la revisión de errores

aritméticos en declaraciones, revisión de dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes, por mencionar solo algunos- cuyo objeto es precisamente conseguir el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En consecuencia, con fundamento en el artículo 16 constitucional, a través de las visitas domiciliarias, no obstante que se produzcan actos de molestia que afecten la esfera de privacidad de los particulares, la autoridad verificará el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Por tal motivo el legislador, ha contemplado que para dotar de plena validez la práctica de dichas visitas y considerar que la actuación de la autoridad administrativa transcurre dentro de un marco de legalidad, le sujeta al cumplimiento de las formalidades exigidas para los cateos. Por otra parte, su actuación se apoya en el mandato emanado del artículo 31 constitucional, conforme al cual los ingresos recaudados se habrán de destinar al gasto público, lo que redundará en la posibilidad de permanencia y sostenimiento del Estado, el cual ante la necesidad de sufragar sus gastos impondrá al gobernado el pago de tributos e incluso, de ser preciso, le inferirá el acto de molestia en que se traduce la visita domiciliaria, ya que vigilar la eficiente captación de recursos que permitan proporcionar a la colectividad los servicios que requiere para su desarrollo, es una situación que incide en el interés público, el cual prevalece sobre los intereses del propio afectado.

Aquel obligado que de manera espontánea no cumple, sabe que en cualquier momento, de llegar la autoridad a verificar su situación fiscal, puede imponerle sanciones que terminarán por menoscabar su patrimonio. De tal forma se genera en el contribuyente una "conciencia fiscal" si no por convicción, si coaccionado ante el temor de una posible sanción. Encontramos entonces que a través del ejercicio de las

facultades de comprobación es factible que se repartan mejor las cargas tributarias, lo cual consideramos es también más justo para aquel contribuyente que cumple oportunamente

Anteriormente mencionamos que a fin de otorgar seguridad jurídica al gobernado, en la práctica de visitas domiciliarias, la autoridad administrativa deberá cumplir las mismas formalidades que en el desarrollo de los cateos, no obstante que como adelante explicaremos, ambas diligencias persiguen finalidades distintas. Según lo indica el propio artículo 16 constitucional: “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 un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”

Del anterior fragmento podemos extraer los requisitos que darán validez a la práctica de la visita domiciliaria, sin soslayar aquellos que se refieren a la competencia de la autoridad que ordena o ejecuta el acto de molestia y que el mandamiento escrito esté fundado y motivado, han de acatarse las formalidades previstas para los cateos, siendo éstas las siguientes: la orden debe ser escrita y ha de precisar el lugar o lugares en los cuales deberá practicarse la visita, así como el objeto preciso de la misma y las personas con las que debe entenderse. De toda visita, se levantará un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar, o bien ante su ausencia o negativa, los designará la propia autoridad.

Al referirse al cateo, Juventino V. Castro lo define como “La inspección judicial de un domicilio particular, o de un lugar o edificio que no estén abiertos al acceso público, para llevar a cabo los actos concretos que quedan especificados en la disposición constitucional transcrita.”¹⁵

En el diccionario Jurídico mexicano, Héctor Fix Zamudio propone un concepto que nos conduce a la materia que específicamente se persigue mediante el cateo y lo describe de la siguiente manera: “Registro y allanamiento de un domicilio particular con el propósito de buscar personas u objetos que están relacionados con la investigación de un delito.”¹⁶

En primer término, es evidente que la orden de cateo y la visita domiciliaria se distinguen por el objetivo que persigue cada una de las mencionadas actuaciones. En el primer caso la finalidad es la de inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto; es decir que el desarrollo de tal diligencia va en relación con la comprobación de la responsabilidad penal, a través de la búsqueda de la persona u objeto que compruebe la comisión de un delito. En el segundo caso, se trata de acreditar el acatamiento a las disposiciones fiscales; para ello se ha facultado a las autoridades administrativas, a efectuar visitas domiciliarias con dicha finalidad. Al respecto el Doctor Ignacio Burgoa señala: “Las autoridades fiscales bien sean federales o locales, tienen facultad constitucional para exigir la exhibición de libros y papeles con el fin exclusivo de comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones legales en materia

¹⁵ CASTRO, Juventino V. ob.cit p. 67

¹⁶ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo A-CH. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Comentario por FIX ZAMUDIO, Héctor. Editorial Porrúa, S. A Séptima edición. México 1992. p.433

tributaria, por lo que toda exigencia autoritaria que carezca de dicha finalidad es inconstitucional.”¹⁷

Dado que su finalidad es diversa, también son distintas las autoridades que habrán de emitir la orden respectiva, pues tratándose de la orden de cateo, sólo la puede expedir una autoridad judicial, no así en el caso de las visitas domiciliarias, pues éstas son validamente decretadas por autoridades administrativas.

Un rasgo común entre las dos diligencias que son objeto de comparación, consiste en que la orden en ambos casos, ha de revestir la forma escrita. Sería lesivo a las garantías del gobernado una orden verbal, pues el artículo 16 constitucional impone como requisito el que todo acto de molestia esté precedido por orden escrita de la autoridad competente. Al dar oportunidad al contribuyente de conocer con anterioridad el contenido del acto que va a impugnar, podrá en su caso intentar las defensas pertinentes. Concluimos que si el cumplimiento de tales formalidades se han consignado como garantías para el gobernado, la visita domiciliaria en que no se haya cubierto el requisito de que conste el mandamiento por escrito, resultaría violatoria del precepto constitucional en cita. De igual forma por lo que se refiere a que tal mandamiento sea emitido por autoridad competente. Según manifestamos anteriormente la competencia autoritaria se refiere al conjunto de facultades con que la propia ley inviste a determinado órgano del Estado, por lo que si el acto de molestia emana de una autoridad que se excede en el ejercicio de sus facultades, es en consecuencia violatorio de la garantía expresada en el artículo 16 constitucional.

¹⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. ob cit. p. 616

Por lo que concierne a la expresión del lugar que habrá de inspeccionarse, por lógica se obliga a la autoridad a que dicho señalamiento no lo haga de forma imprecisa o equívoca. De tal modo, la visita debe circunscribirse al lugar señalado en la orden respectiva y no en otro distinto, dado que resultaría ilegal la que fuere practicada en domicilio diverso. En todo caso, si la autoridad pretendiera practicar la visita en otro domicilio, sería preciso dictar otra orden en que conste el nuevo lugar que será objeto de revisión, de igual forma el acta correspondiente debe levantarse precisamente en el sitio visitado.

Federico Quintana Aceves propone el siguiente concepto de domicilio fiscal: "Lugar que el legislador señala al contribuyente para todos los efectos derivados de la relación tributaria sustantiva; muy especialmente para que la autoridad fiscal lleve a cabo una mejor administración de los ingresos fiscales, bajo el criterio de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales dentro de la circunscripción territorial que a cada persona contribuyente le corresponda." ¹⁸

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme al propio artículo se considere como domicilio fiscal de los contribuyentes. En la fracción I relativa a las personas físicas, enumera que se considerará domicilio fiscal, cuando tales personas realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios. Si no realizan las actividades mencionadas y en cambio prestan servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades será considerado como su domicilio fiscal, y en los demás casos, el lugar

donde tengan el asiento principal de sus actividades. Respecto a las personas morales, se considera domicilio fiscal cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio y si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, será dicho establecimiento. En el caso de que existan varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o en su defecto el que designen.

Siguiendo el paralelismo en cuanto a las formalidades que se exigen para los cateos, las órdenes de visita domiciliaria provenientes de autoridades administrativas, tendrán que indicar con exactitud el nombre de la persona a quien se dirige, es decir señalarán al sujeto respecto del cual se pretende averiguar que ha cumplido sus obligaciones fiscales, así como el objeto preciso de la diligencia, por lo que entendemos que la orden de visita no puede ser abiertamente genérica sino ha de indicar claramente su propósito, limitándose a la verificación de determinadas obligaciones, que de forma específica serán sujetas a revisión. Así ha quedado expresado en la tesis sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y publicada en la página 53 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 36 de Diciembre de 1990, en los siguientes términos:

“ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO.- Lo establecido por la fracción III del citado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de expresar en la orden de visita el objeto o propósito de la misma, constituye un requisito esencial que no puede ser soslayado por la autoridad que la emita, pues el mismo tiene como objeto, en primer término, que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar, y en segundo lugar que los visitantes se ajusten estrictamente a la verificación de

¹⁸ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo II. Ob. Cit. Comentario por QUINTANA ACEVES, Federico. p. 1207

los renglones establecidos en la visita, pues sólo de esa manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 constitucional de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos se encuentra, precisamente, que en la orden se deben señalar los objetos que se buscan. Por lo cual las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización, de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de la visita lo es el que se "verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deba(n) usted(es) responder en forma directa, solidaria y objetiva" no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 constitucional."

Respecto al acta circunstanciada que se tiene que levantar una vez finalizada la inspección, ésta contendrá una detallada mención de los hechos observados por los visitantes. "Cuando el precepto constitucional prescribe que de la visita domiciliar se levante un acta circunstanciada, indudablemente obliga a que los hechos ocurridos bajo los sentidos de los visitantes, al constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, aparezcan representados por medio de una narración escrita, con el objeto de dejar reconstruida la prueba sobre la situación fiscal del visitado respecto del objeto específico de la diligencia." ¹⁹

Para la validez de la visita, otro requisito a cumplir es la designación de los testigos de asistencia, cuyo nombramiento habrá de realizar el contribuyente y en caso

¹⁹ CARTAS SOSA, Rodolfo. AYALA VALLEJO, Graciela. Las visitas domiciliarias de carácter fiscal. Editorial Themis, S. A. de C. V. Colección Ensayos Jurídicos. Primera edición México, 1994. p. 65

de que no lo hiciera, la autoridad tendrá la facultad de nombrarlos. Si por alguna razón los testigos no comparecen al lugar en que se practica la visita, se ausentaran antes de concluir la misma o manifestaran su voluntad para dejar de ser testigos, habrán de ser substituidos por otros, haciendo constar en el acta respectiva la causa que motivó el nuevo nombramiento. En primer lugar se requerirá a la persona con quien se entiende la visita para que haga el señalamiento de los nuevos testigos y, ante su negativa, los visitadores se encuentran facultados para designar a los que suplirán a quienes hasta entonces habían fungiendo como tales

Por último, por lo que respecta a la observancia de otros requisitos que señalen las leyes respectivas, puede presentarse el supuesto de que existan requisitos que si bien la ley secundaria no los exige, estén contenidos en la ley suprema, por lo que ineludiblemente, dada la jerarquía de éste ordenamiento tienen que acatarse. Es comprensible que si no se observaron los requisitos constitucionales ello será motivo suficiente para producir la nulidad de la resolución que llegara a emitirse. Por el contrario, queda la posibilidad para que la ley secundaria, ordene el cumplimiento de otros requisitos además de los exigidos para la práctica de los cateos, pues éstas formalidades no son sino el mínimo de garantías para reducir las molestias que se le causan al gobernado

“La omisión de los requisitos constitucionales, aunque la ley secundaria no los exija, produce la invalidez del acta relativa a la visita y consecuentemente, su falta de valor probatorio en relación con las infracciones que se consignan en ella, de lo que resulta también la ilegalidad de los créditos fincados, y las sanciones aplicadas con base

en dicha acta, siendo innecesario rendir pruebas específicas para desvirtuar las manifestaciones contenidas en el acta.”²⁰

Acorde a lo anterior, hemos de concluir que la autoridad hacendaria, a través de sus facultades de comprobación, puede vigilar por la observancia de las disposiciones fiscales, supervisando precisamente que el contribuyente no evada contribuir al gasto público. Sin embargo su actuación encuentra límites, que se traducen en garantías para el gobernado, ya que indefectiblemente ha de cumplir los requisitos constitucionales descritos en el artículo 16. La omisión de ésta circunstancia, ha de ser considerada como una violación de fondo que producirá la ilegalidad de su actuación

2.2.- Requisitos para la práctica de una visita domiciliaria en Materia Fiscal Federal

Con base en lo preceptuado por el artículo 16 constitucional, el cual da las bases para regular las visitas domiciliarias, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 permite a las autoridades hacendarias la práctica de tales diligencias, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales así como para comprobar la comisión de delitos fiscales. Los visitados podrán ser tanto los propios contribuyentes como los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y se revisarán su contabilidad, bienes y mercancías.

Existe un conjunto de reglas para el desarrollo de las visitas que nos señala el Código Fiscal de la Federación, en primer término, en su artículo 38 dispone que todo

²⁰ LOMELÍ CERREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa. Primera edición. México.1979.p.88

acto administrativo que deba notificarse habrá de constar por escrito, precisar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, expresar el objeto o propósito de que se trate y ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de las personas a quienes vaya dirigido. En este precepto apreciamos que se corroboran los diferentes aspectos a que alude la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional y que dan seguridad jurídica al gobernado, en tanto que la autoridad debe necesariamente cumplirlos para dar validez a su actuación.

El propio Código Fiscal de la Federación dispone que las notificaciones de los actos administrativos se harán personalmente: "cuando se trata de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos." Además cuando tratándose de una notificación personal y "el notificador no encuentra a quien debe notificar, le dejará citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente" según lo establecen los artículos 134 y 137. Encontramos entonces que la orden de visita domiciliaria es un acto que habrá de notificarse de manera personal según lo confirma el artículo 44 fracción II, que señala: "si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado." De acuerdo a lo anterior, se observa que en primer término se pretende que reciba la orden correspondiente el contribuyente que será revisado o su representante, y solamente si desatienden el citatorio que dejaron los visitantes la diligencia dará inicio con quien se encuentre en el lugar. Respecto a la entrega de la orden, Rodolfo Cartas

Sosa expresa "La finalidad perseguida con la entrega de la orden es evidente, únicamente así puede el afectado conocer en forma íntegra, y cabal, plena el contenido del mandamiento y constatar si reúne o no los requisitos tuitivos de la privacidad de los particulares que son objeto de una inspección por parte de las autoridades fiscales, entre ellos, la existencia misma del mandamiento, su fundamentación y motivación, el destinatario del acto, la competencia de quien lo emite, las obligaciones de que se trate la verificación, los encargados de practicarla, etc. para que ellos estén en posibilidad razonable de alegar y probar en contra, en ejercicio del elemental derecho de defensa, al que es correlativa la obligación de la autoridad de oír los argumentos del particular y recibir las pruebas que los apoyan." ²¹

El artículo 43 del Código Fiscal, al referirse a la orden de visita, además del cumplimiento de lo requerido por el artículo 38, enuncia que el aludido documento deberá mencionar el lugar o lugares en que aquella deba realizarse; así como las personas que deban efectuar la visita. Al primer aspecto nos referimos al explicar lo relativo a la orden de cateo, por lo que podemos apreciar que el señalamiento del domicilio fiscal del contribuyente, además de constituir para éste una obligación, será una garantía en el caso de que la autoridad pretendiera ejecutar un acto de molestia en un lugar diverso a su domicilio fiscal. Para surtir sus efectos legales, precisado el lugar en que se llevará a cabo la diligencia de mérito, debe realizarse en el lugar que la orden consigna, por lo que sin abundar sobre el particular, solo mencionaremos que el incumplimiento a éste requisito, es decir si se practica la inspección en domicilio diverso

²¹ CARTAS SOSA, Rodolfo. Ob. cit. p. 107

al señalado en la orden, trae consigo la ilegalidad de las actuaciones por oponerse directamente a lo explícitamente señalado por el artículo 16 constitucional.

En el supuesto de que al presentarse los visitadores en el lugar en que haya de efectuarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante y habiendo dejado citatorio con la persona que se encontraba para ser esperados a hora determinada del día hábil siguiente para recibir la orden de visita, la ley menciona que de no haber prestado atención al citatorio, la visita válidamente puede efectuarse con quien se encuentre en el lugar. En este caso, al citar al visitado o su representante, los visitadores podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá efectuarse en ambos es decir en el nuevo y en el anterior si éste todavía lo conserva, sin que para ello sea necesario formular nueva orden o ampliación de la orden de visita y tales hechos se harán constar en el acta que al efecto se levante. Lo anterior es explicable en la medida que la pretensión de la autoridad hacendaria es cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, por lo que consideramos razonablemente válido el hecho de no requerir nueva orden cuando el sujeto intentando evadir la acción revisora de la autoridad opta por dar a conocer un nuevo domicilio como asiento de sus negocios tras haber recibido el citatorio y así eludir la diligencia prevista.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores tienen facultades para el aseguramiento de la contabilidad, lo cual puede hacerse mediante el sellado de

muebles, archiveros y oficinas. Al respecto, sin desconocer la evidente molestia que con ello se cause al afectado, podemos hacer un comentario análogo al anterior, pues la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación ha de allegarse por los medios necesarios la información que le permita conocer la situación fiscal del visitado y evitar que éste impida el desarrollo de la visita tendiente a cumplir ese objeto.

En los casos que al momento de presentarse los visitantes adviertan la existencia de bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales y el contribuyente hubiera omitido el cumplimiento de tal obligación, los visitantes procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías. En tal caso al dejar el citatorio podrán hacer una relación de los libros y documentos que integran la contabilidad. Respecto a éste punto, mencionaremos que el aseguramiento de bienes o mercancías es consecuencia de que el visitante ha percibido de antemano el incumplimiento por parte del sujeto visitado, al omitir declarar a las autoridades fiscales los bienes de referencia.

Considerando iniciada la visita, lo cual según mencionamos ocurre con la entrega de la orden para efectuarla, los visitantes procederán a identificarse ante la persona con quien se entiende la diligencia. Así, el visitado tendrá oportunidad de cerciorarse que su presencia coincide con las personas que aparecen señaladas en la correspondiente orden. Estos, por su parte, para acreditar su personalidad tendrán que exhibir las identificaciones idóneas en que conste su personalidad, pues de no hacerlo consideramos que validamente el particular puede oponerse al acceso de quienes eventualmente no consiguen demostrar la calidad con que se ostentan. En otras palabras, han de probar de manera fehaciente con las credenciales expedidas por el

Servicio de Administración Tributaria como órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que están facultados para el desahogo de la correspondiente diligencia. El visitado debe tener oportunidad de verificar datos tales como el número de la credencial, la fecha de su expedición y continuación en la vigencia de su nombramiento, cerciorarse de la autoridad que la expidió y autenticidad de su firma, observar que la foto concuerde con el perfil físico del visitador, etc.

Al hacerse el señalamiento del nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, la ley dispone que éstas podrán actuar conjunta o separadamente y que en cualquier tiempo podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad competente, siendo necesario en tales casos hacer del conocimiento del visitado tales circunstancias.

Como arriba se describe, siendo factible que los visitadores hayan sido substituidos, aumentados en su número e inclusive que ya no presten sus servicios a la autoridad hacendaria, las referidas actas deben contener en su texto los pormenores de identificación de los visitadores, asegurando así la vigencia de sus nombramientos y que por tanto permitan al visitado tener la certeza de que se trata de personas que continúan prestando sus servicios a la autoridad hacendaria. En el mismo sentido, el Lic. Gustavo Sánchez Soto, reconociendo la importancia que tiene la identificación de la autoridad fiscal, agrega que ésta formalidad ha de tener lugar tanto si se trata del acta inicial como una parcial o final de visita, pues “las visitas a los contribuyentes por regla general no se agotan en un solo acto ” ²²

²² SÁNCHEZ SOTO, Gustavo “ Identificación del Auditor en Visitas Domiciliarias ” en Revista Prontuario de Actualización Fiscal. PAF No. 184 México.1a. Quincena junio de 1997. p.61

La anterior circunstancia es relevante para efecto de que no sea declarada nula la actuación de los visitadores pretextando que no se dió cumplimiento a la formalidad de que los mismos se identificaran plenamente. Deseable es entonces que cuando los visitadores sean substituidos por otros, se haga constar que éstos se identificaron.

En seguida los visitadores harán el requerimiento al visitado para que nombre a dos testigos. Si el visitado no los designa o éstos no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar la circunstancia de que se requirió al visitado para el efecto y ante su negativa se procedió a su designación. Lo anterior debe quedar así asentado en el acta que se levante, sin que ello invalide los resultados de la visita. En cualquier momento podrán ser substituidos los testigos durante el desarrollo de la visita si éstos no comparecen al lugar en que se esté realizando la misma, por ausentarse del sitio antes de que concluya la diligencia o bien si manifiestan su deseo de dejar de fungir con tal carácter. La persona con quien se entiende la visita deberá en tal caso hacer nueva designación de testigos y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes habrán de suplirlos sin que por la substitución se invalide el resultado de la visita

Las autoridades fiscales podrán allegarse el auxilio de otras autoridades fiscales competentes para requerirles continúen la visita iniciada por ellas o bien solicitarles practiquen otras visitas a fin de comprobar hechos relacionados con la diligencia que se estaba practicando. Lo anterior debe notificarse al visitado con el objeto de que conozca acerca de la substitución de autoridades y visitadores. "La hipótesis de esta disposición

se podrá actualizar en el caso de impuestos coordinados cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa.”²³

Hasta ahora, hemos mencionado algunos requisitos que para la visita domiciliaria se contemplan en los artículos 38, 43 y 44 del Código Fiscal, pero existen otras disposiciones de carácter general para la práctica de diligencias como las derivadas de los artículos 12 y 13 del mismo ordenamiento que son igualmente aplicables a las visitas domiciliarias.

La regla en principio es que las diligencias que se practiquen, se harán en días y horas hábiles, si bien para el caso de las visitas domiciliarias pueden habilitarse días y horas cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia, realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles; también se podrá efectuar en días u horas inhábiles la diligencia iniciada en días y horas hábiles cuando se tenga como objetivo asegurar la contabilidad o bienes del particular. Lo anterior conforme lo previene el artículo 13 del Código Tributario, mismo que señala como horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Las autoridades fiscales podrán además habilitar los días inhábiles. Referente a los días que se consideran hábiles, lo serán todos a excepción de los señalados por la propia ley como inhábiles o aquellos en que las autoridades tengan vacaciones generales

Otras obligaciones que recaen sobre los visitados, sus representantes o personas con quien se entiende lo relativo a la visita, consisten en permitir a los visitadores designados el acceso al lugar objeto de la visita, mantener a su disposición

²³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl ob. cit. p. 219

la contabilidad y demás documentos que permitan acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de los cuales los visitadores podrán obtener copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen y sean anexados a las actas finales o parciales que se levanten con motivo de la visita. También deben permitir la verificación de bienes y mercancías así como documentos, discos, cintas o cualquier medio de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados, lo anterior con fundamento en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación. Si es el caso, los visitados deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y su operadores para que los auxilien en el desarrollo de la visita cuando la contabilidad o parte de ella la lleven por medio de registros electrónicos, microfilm o graben en discos ópticos o cualquier otro medio autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En los supuestos que enseguida describiremos y que encuentran su fundamento legal en las fracciones I a IX del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, haremos referencia a los casos en que los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad del contribuyente y demás documentos que se relacionen con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para que previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores y realicen su posterior análisis, ya que en ningún caso están autorizados a recoger la documentación. La ley fundamental no contempla sino la hipótesis de que la autoridad pueda exigir su exhibición. Para el visitado existe correlativamente el deber de mantener la contabilidad a disposición del personal encargado de la inspección para efectos de su análisis, sin que esté permitido sustraerla de su domicilio.

Cuando el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar se niegue a recibir la orden de visita - ya desde el momento de su negativa para el normal desarrollo de la diligencia, hace pensar en la posible existencia de irregularidades-, hemos mencionado que la ley textualmente dispone que constituye una obligación permitir a los visitantes el acceso al lugar objeto de visita, pero ésta no puede iniciarse si no hay persona que haya al menos recibido el documento en que conste la orden para efectuar la misma

Todas las siguientes irregularidades u omisiones por parte del contribuyente son manifiestas y dan también lugar a que el visitador obtenga la documentación en copias para su cotejo y posterior análisis siendo supuestos previstos por las fracciones II a V del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación. Cuando existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados y deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales o bien cuando existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, que no hacen posible conciliar con los datos que requieren los avisos y declaraciones presentados. Igualmente si se llevan dos o más libros sociales similares con distinto contenido, o cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales por el periodo al que se refiere la visita

Cuando los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones presentadas o cuando los documentos que amparen los actos o actividad del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes. Por lo que se refiere al contenido que

describen las fracciones anteriores, encontramos que se trata de irregularidades contables manifiestas y con objeto de que el contribuyente no trate de alterar la documentación en la que consta su situación fiscal la autoridad hará el análisis de la misma en busca de posibles ilícitos.

Cuando se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el cual fueron colocados. En este caso el no respetar las marcas puestas por los visitadores, hace igualmente pensar que el visitado pretende alterar o desvirtuar el contenido de su contabilidad.

Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores. Suponemos que en este caso lo que se busca es evitar dilaciones en la revisión de la situación fiscal del visitado, ya que es imprevisible el tiempo que pueda prolongarse la suspensión de labores.

Cuando el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niegue a permitir a los visitadores el acceso al lugar donde ha de realizarse la visita, así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de la caja de valores.

En cualquiera de los supuestos que han quedado descritos anteriormente, el visitador obtendrá copias certificadas de la contabilidad y se levantará acta parcial al respecto indicando las circunstancias que se suscitaron. La parte final del artículo 45 indica que con el levantamiento de la correspondiente acta parcial, podrá "terminar" la

visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación ya sea en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final. Observamos que resulta inapropiada la redacción del precepto, dado que luego de levantarse el acta parcial, hecho con el cual se da por "terminada" la visita, más adelante se asevera que podrá continuarse el ejercicio de las facultades de comprobación en el propio domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales. Nos parece que para culminar el ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad tiene que levantar el acta final, con las formalidades a que alude el artículo 46, haciendo constar en el acta que al efecto levanten, las circunstancias que se suscitaron y entregando una copia del documento al contribuyente y solo hasta éste momento consideramos que efectivamente se ha concluido la visita.

En el caso de que los visitadores obtengan copias de sólo una parte de la contabilidad, el acta parcial que se levantará debe indicar de qué documentos se obtuvieron copias y podrá continuarse la visita en el domicilio o establecimiento del visitado.

Para concluir éste punto, mencionaremos que los requisitos que debe satisfacer la autoridad administrativa para el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal del contribuyente, son en síntesis la emisión de una orden por escrito, en la cual se señale la autoridad que la emite, acto que por otra parte debe estar fundado y motivado y expresar el objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente, los nombres de las personas a quienes vaya dirigido, el lugar en donde deba efectuarse la visita y el nombre de las personas que acudirán a practicarla. Atento

a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, deberán además seguirse las formalidades previstas para los cateos como lo son la designación de dos testigos y el levantamiento de actas circunstanciadas, aspectos de cuya observancia dependerá la legalidad de las diligencias practicadas. A continuación haremos referencia al conjunto de actos que integran el desarrollo de las visitas según se desprende del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

2.3.- Desarrollo de la Visita Domiciliaria de carácter Fiscal Federal.

La fracción I del artículo 46 ordena que "de toda visita en el domicilio fiscal, se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado."

Las actas circunstanciadas, previstas en la fracción I del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, contendrán un registro de los hechos que se van conformando en el desarrollo de la visita, actas que por otra parte cabe señalar que deberán formularse mediando el menor lapso de tiempo posible desde el momento en que se presentan los hechos y su registro en el propio documento. Los hechos que circunstanciadamente aparecen en las actas de visita, garantizan que las resoluciones que en su momento llegue a dictar la autoridad, estarán apegadas a derecho pues de las constancias debe aparecer que en todo tiempo se cumplió con las formalidades que éstas diligencias requieren y por otra parte, si el visitado considera que se han

configurado violaciones en su perjuicio, tiene la posibilidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ejercitar los medios de defensa que estime pertinentes

Respecto a la afirmación de que “los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado” consideramos que es coincidente con el contenido del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que los actos de las autoridades fiscales gozan de presunción de legalidad. No obstante las autoridades deberán probar los hechos que motiven sus actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. Si relacionamos lo anterior con las actas levantadas con motivo de la visita, los hechos u omisiones que en aquellas aparezcan asentados harán prueba de su existencia. Conforme más adelante expondremos, no obstante sea la autoridad la que al afirmar esté obligada a probar la existencia de los hechos, y sus afirmaciones tengan presunción de legalidad, consideramos que así como ésta pretende cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente, éste a su vez debe contar con la posibilidad de desvirtuar lo afirmado por la autoridad en el desarrollo de la visita, aportando los medios de prueba que considere convenientes. Sin embargo, la posibilidad de defensa para el contribuyente no es plena, ya que con exclusión de otros medios probatorios tendientes a desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las actas de referencia, se limita como pruebas admisibles a los documentos, libros y registros.

La fracción II del artículo 46, dispone que si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, se levantarán actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual podrá levantarse en cualquiera de dichos lugares. En todo caso será necesaria la presencia de dos testigos en cada uno de los lugares visitados en donde se levanten las actas parciales.

Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o 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, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. La fracción III del propio artículo 46 continúa señalando que se considerará que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia que no esté relacionada con aquellas operaciones efectuadas durante el mes en curso y los dos anteriores. Si el contribuyente requiere alguno de los documentos que se encuentran en los muebles, archiveros u oficinas sellados para llevar a cabo sus actividades, le está permitido extraerlo en presencia de los visitantes, quienes podrán tomar copia del mismo.

En la fracción IV se señala: "Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita " Lo

anterior se explica pues levantada el acta final, la orden expedida para la práctica de la visita debe considerarse agotada.

En sus párrafos segundo y tercero, el mismo precepto señala 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. En dichas actas también se consignarán los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante, se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos veinte días –plazo que podrá ampliarse por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, siempre y cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días-, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones detectados por los auditores y asentados en tal última acta parcial o bien optar por corregir su situación fiscal.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas parciales a que nos referimos en el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o señala 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 estos se encuentran en poder de alguna autoridad.

En relación a los párrafos anteriores cabe puntualizar lo siguiente. El plazo entre la última acta parcial y el acta final, deberá ser de cuando menos veinte días, durante los cuales, se concede al contribuyente la oportunidad para desvirtuar los hechos u omisiones consignados por los visitadores, exhibiendo para tal efecto los documentos

libros y registros que prueben la inexactitud de los hechos asentados en las actas mencionadas. Por otra parte, la ley señala que si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala 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 estos se encuentran en poder de alguna autoridad, se tendrá por consentido todo lo asentado en la última acta parcial. Si bien resulta que en tal oportunidad el contribuyente no consigue desvirtuar los hechos consignados en las actas, ello no impide que una vez que se ha emitido la resolución en que se determinen contribuciones a su cargo; se valga de otros medios de defensa como el recurso de revocación, o bien podrá promover juicio contencioso administrativo si considera que ha resultado afectado en sus intereses jurídicos. Por lo anterior, el presunto consentimiento se referirá solo a los hechos consignados en las actas, pero no implica que se tenga que renunciar a otros medios de defensa como tampoco significa que la autoridad pase por alto el cumplimiento de todas las formalidades que debe satisfacer durante el desarrollo de la visita. Apoyamos éstas afirmaciones en la tesis que a continuación transcribimos:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*

Tomo. IV, Octubre de 1996

Tesis: P. CXXIX/96

Página: 189

“VISITA DOMICILIARIA. LA PRESUNCION QUE DERIVA DE LOS PARRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTICULO 46, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACION O EN EL JUICIO DE NULIDAD. La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse.

Amparo en revisión 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A de C V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecisiete de octubre en curso, aprobó, con el número CXXIX/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y seis ”

Cuando no sea posible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de la visita podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. Esto debe notificarse a la persona con quien se entienda la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiera desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita. Así lo estatuye en su fracción V, el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación

Si al momento del cierre del acta final de visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté a hora determinada del día siguiente y de no estar presente, el acta se levantará ante quien estuviera en el lugar visitado. Cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la diligencia, el visitado o la persona con quien se entendió la visita y los testigos firmarán el acta de la cual se dejará copia al visitado. Es conveniente observar que si bien el Código Tributario es omiso a este respecto, es comprensible que la firma debe estar presente en cada foja que constituye el acta final a efecto de que éstos documentos tengan credibilidad. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o la persona que atendió a los visitadores se niega a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se asentará en el complemento del acta sin que por ello se vea afectado el valor probatorio de la misma. Por lo que se refiere a las actas parciales, se entenderá que son parte integrante del acta final de visita aunque no se haga señalamiento expreso en ese sentido. Así está dispuesto por el artículo 46 fracciones VI y VII del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 46-A del mismo ordenamiento se establece el plazo para que las autoridades concluyan la visita que se desarrolla en el domicilio fiscal de los contribuyentes, siendo éste de seis meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación. Lo anterior no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV (partes relacionadas residentes en el extranjero), 64-A (precios de transferencias) y 65 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, por el o los ejercicios sujetos a revisión, a los integrantes del sistema financiero así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo V de la mencionada Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada. La ley permite que el periodo tiempo estipulado se amplíe hasta por dos ocasiones siempre que tal circunstancia se notifique al contribuyente se entiende que con anticipación a la fecha límite y que la primera prórroga correspondiente haya sido expedida por la autoridad fiscal que ordenó la visita y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión. En el caso de que el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de su contabilidad, cambie su domicilio fiscal, serán las autoridades fiscales a las que corresponde el nuevo domicilio, las que en su caso expedirán los oficios de prórroga para concluir el ejercicio de sus facultades de comprobación. Cabe señalar que si dentro del proceso de revisión de la contabilidad o durante la visita domiciliaria o de las prórrogas que procedan, los sujetos pasivos interponen un medio de defensa ya sea en el país o en el extranjero, contra los actos que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos para llevar a cabo la revisión se suspenderán hasta en tanto no se dicte resolución definitiva de los medios de defensa que en su caso, se hayan hecho valer, situación que también ocurre cuando surge una huelga y hasta que

ésta termine; cuando fallece el contribuyente y hasta que se designe al representante legal de la sucesión; o bien, 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, por lo que la visita domiciliaria continuará hasta que se le localice. Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita concluido el plazo arriba señalado, se entenderá que han de quedar sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante la visita o revisión.

La visita domiciliaria ordenada por la autoridad fiscal puede concluir anticipadamente porque el visitado antes del inicio de la visita, presente ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aviso manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siendo preciso en ese caso, levantar acta en la que se haga constar ésta situación, cabe señalar que aunque el artículo 47 del Código Fiscal Federal establece que la conclusión anticipada de la visita domiciliaria es una facultad discrecional, nuestro Máximo Tribunal ha establecido lo contrario en la jurisprudencia que se transcribe a continuación

Novena Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Agosto de 1997

Tesis: 2a./J 31/97

Página: 174

“VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL

DE LA FEDERACIÓN. El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código.". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Tesis de jurisprudencia 31/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Mariano Azuela Guitrón "

No queremos concluir la exposición del presente punto sin mencionar que hacia el año de 1992, la Secretaría de Hacienda expidió la denominada Carta de los Derechos

del Contribuyente Auditado. A través del conocimiento de tal documento concretamente respecto a aquellos que están siendo sujetos de una visita domiciliaria, se busca que sus intereses no lleguen a verse afectados, pues se trata de difundir a los contribuyentes las obligaciones a que se encuentran sujetos, así como los medios de defensa de los cuales pueden valerse, y asegurar el cumplimiento de las garantías que frente a las autoridades hacendarias debe tener el particular. Tal documento habrá de ser entregado, junto con la orden de auditoría al inicio de la visita e inclusive en aquellas iniciadas por las autoridades locales en materia de impuestos federales.

En la presentación que se hace del citado documento, se destacan las anomalías que de manera más frecuente se presentan en relación a las visitas domiciliarias, y respecto de las cuales la Secretaría recibe un mayor número de quejas. Así por ejemplo, se contempla que existen una serie de conductas en las que bajo ninguna circunstancia deberán incurrir los visitantes tales como amenazar o insinuar al visitado o a su representante que existe la posibilidad de imputarle la comisión de un delito, exigirle la renuncia de los medios de defensa, dado que éstos son irrenunciables, tampoco pueden presumir la omisión de ingresos del auditado con base en la cuenta de cheques de terceros, salvo que el contribuyente se coloque en los supuestos que establece la ley, no podrán insinuar irregularidades fiscales y las consecuencias legales que de ellas se desprendan ya que deberán hacerse en las actas que se levanten en el transcurso de la revisión, tampoco podrán exigir a los contribuyentes que las multas a que se hagan acreedores sean exhibidas al contado, ya que éstos tendrán la opción de pagar hasta en 48 parcialidades mensuales, previa garantía del interés fiscal, los créditos fiscales adeudados incluyendo sus accesorios, ambos actualizados.

No obstante se trata de rodear de garantías al visitado, de presentarse irregularidades como las arriba descritas, éstas podrán ser denunciadas ante la contraloría interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al síndico autorizado por la propia Secretaría, a los superiores jerárquicos de los visitadores, además de que en todo momento subsiste la posibilidad de que el contribuyente se inconforme a través de los medios que legalmente procedan, como son el recurso de revocación o el juicio de nulidad. Consideramos que la importancia de difundir al contribuyente información respecto a las garantías que tiene frente a las autoridades, radica en que será menos propenso a que se vean lesionados sus intereses por las irregularidades o actos de corrupción en que pudieran incurrir los visitadores.

Como reflexión final en cuanto a este punto, reconocemos que es irrefutable que para el Estado es apremiante obtener recursos, pues su permanencia depende de ello en gran medida. También entendemos que en la realidad son una minoría los que sostienen el gasto público, en tanto otros a través de la economía informal o siendo omisos, incumplen el mandato constitucional en éste sentido. Por las razones mencionadas, creemos que es válido que a través de la visita domiciliaria se busque atenuar tales conductas y lograr que se reduzca la evasión. Sin embargo, a pesar de que existan causas que justifican a inferir actos de molestia a los contribuyentes, la actuación de la autoridad, habrá de ser tendiente a encuadrarse en el propio marco constitucional, evitando excesos, pues el ejercicio de sus facultades con que fue investida por nuestro máximo ordenamiento legal, tienen como límite el respeto a las garantías que a los contribuyentes corresponden.

2.4.- Elementos probatorios que pueden aportarse durante el transcurso de una Visita Domiciliaria de carácter Fiscal Federal.

Anteriormente mencionamos que sobre el contribuyente recae la carga de desvirtuar los hechos consignados en las actas de visita, siendo éstos documentos el punto de partida para efectos de que la autoridad dicte la resolución en que se le determinen créditos fiscales, sin embargo, encontramos una limitación relativa a las pruebas que aquel puede aportar en el desarrollo de las visitas domiciliarias para lograr tal propósito

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, señala que el contribuyente podrá presentar los "documentos, libros o registros" que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en las actas parciales de visita. Si expresamente el precepto enuncia las pruebas que son admisibles, se infiere que no está permitido ofrecer y desahogar otras diversas. En nuestra opinión, la posibilidad de ofrecer otros medios probatorios además de aquellos que de forma restrictiva señala el mencionado precepto, coadyuvaría si es el caso, a demostrar que el contribuyente cumplió oportunamente con sus obligaciones. Este último, es factible que para desvirtuar lo asentado en las actas de referencia precise del ofrecimiento de pruebas tales como la testimonial, las periciales, o la inspección ocular

De ningún modo creemos justo para el contribuyente auditado restringirle la posibilidad de ofrecer otros medios de prueba, que desacrediten o anulen lo asentado en las actas de visita, pues los hechos consignados en las mismas, subsistirán en sus términos es decir, se tendrán por ciertos cuando no haya conseguido desvirtuarlos a través de los documentos, libros o registros que exhiba. De tal modo, sin perjuicio de

que posteriormente pueda defenderse por otros medios de impugnación, la autoridad podría en base a hechos inexactos determinar un crédito fiscal a su cargo y atribuir al visitado, la calidad de contribuyente incumplido.

En la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año IV, No 47, de noviembre de 1991, página 7 aparece publicado bajo el número 103 un precedente de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que es del tenor siguiente:

“ACTAS DE VISITA.- SU CARÁCTER.- Conforme a los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, 46 fracción I, 54 vigente hasta el 31 de diciembre de 1989, y 234, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las actas de visitas domiciliarias levantadas por personal comisionado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son *documentos públicos que hacen prueba plena de los hechos en ellas contenidos*; por tanto, cuando se pretendan desvirtuar éstos, la carga de la prueba recae en el contribuyente para que sea éste quien mediante argumentos y elementos probatorios eficaces y fundados demuestre que los hechos asentados en ellas son incorrectos, restándoles así la eficacia probatoria que como documentos públicos poseen.”

Juicio de competencia atrayente No. 56/89.- Resuelto en sesión de 18 de septiembre de 1991, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.”

Si como ha quedado descrito, las actas de visita tienen el carácter de documentos públicos, que hacen prueba plena de los hechos en ellas contenidos, y aunado a ello el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, presume la legalidad de las actuaciones de las autoridades, resulta paradójico que se pretenda que el

contribuyente consiga restar eficacia probatoria a las actas de visita a través de medios que pueden resultar insuficientes para dicho efecto.

Consideramos que la redacción del artículo es impropia por lo que hace a la limitación de pruebas, pues en nuestro concepto, no parece acatar las garantías de seguridad jurídica del contribuyente y en concreto no satisface la garantía de debido proceso legal, ya que dentro de un Estado de derecho, el presupuesto de todo acto de autoridad, para que validamente pueda producir la afectación en la esfera jurídica de un gobernado, es la observancia de requisitos y modalidades que ineludiblemente han de cumplirse, entre las cuales figuran la oportunidad de ser consideradas las pruebas ofrecidas por la parte que pretende alegar algo en su defensa. Por tanto, no obstante sean diversas a las documentales, estimamos que las pruebas ofrecidas por el visitado, *tendrían que ser desahogadas y consideradas por la autoridad para que el contribuyente esté en capacidad de constatar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.*

En un principio, el visitado habrá de tolerar la presencia de los auditores en su establecimiento, proporcionarles datos, documentos, permitir la verificación de bienes y mercancías; entonces nos parece cuestionable cuál es el objeto de extender la estadía de los visitadores e incluso prorrogarla, hasta en dos ocasiones como la ley lo permite, si para dictar su resolución la autoridad no admitirá por parte del visitado pruebas distintas a las mencionadas por el artículo 46.

Hemos insistido acerca de lo relevante que es para la autoridad controlar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos de la relación tributaria, pero no menos importancia tiene para el contribuyente, constatar ante la autoridad, con los medios de que disponga, que le asiste la razón y efectivamente ha dado cumplimiento a

sus obligaciones. Quizá como única limitante, al igual que lo señala el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, pudiera mencionarse que las pruebas deberán estar reconocidas por la ley y tener relación inmediata con los hechos controvertidos.

Cierto es que las facultades de comprobación se generan en el contexto de lo que se conoce como fase oficiosa del procedimiento fiscal, en la que fundamentalmente se antepone el interés público, dada la necesidad de obtener ingresos para satisfacer los gastos públicos. Para la autoridad representa una oportunidad con amplias facultades de constatar que los contribuyentes cumplan de manera fiel y oportuna sus obligaciones. No obstante reconocemos tales facultades para ejercitar su acción revisora, ello no es suficiente para pasar por alto las formalidades que den por satisfecha la garantía del debido proceso legal o cualesquiera otra de las que constitucionalmente se reconocen a los gobernados. En el desarrollo del siguiente capítulo, abundaremos sobre las razones por las cuales consideramos que debe reformarse el artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

2.5.- Requisitos de las Actas la Ultima Parcial y Final de Visita Domiciliaria.

Previamente mencionamos que las actas de visita domiciliaria contendrán el registro de los hechos que conformaron el desarrollo de la diligencia y que tales documentos deben cumplir con el requisito de la circunstanciación, es decir una *detallada relación o narración de todo lo sucedido a partir del inicio de la visita.*

Acorde a lo dispuesto por el artículo 46 fracción IV, "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. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final deberán transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.”

En torno a éste precepto, puntualizaremos que respecto a la última acta parcial, deberá hacerse en primer término la expresión de que tal es su carácter, es decir que se trata de la última acta parcial de visita, a los auditores corresponde hacer la mención expresa de los hechos u omisiones que pudieran entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales y que hubieran percibido durante la visita, pues en razón de todo lo actuado, se presume han llegado al conocimiento de la situación fiscal del contribuyente. No es ocioso recordar que han de cumplirse además otros requisitos formales como lo son su levantamiento en el domicilio del visitado y ante la presencia de dos testigos designados por la persona con quien se entiende la diligencia.

Una vez que en la última acta parcial se ha consignado la información acerca de la situación fiscal del visitado, lo que de algún modo equivale a un resumen de todo lo actuado hasta ese momento, el contribuyente puede intentar desvirtuar lo asentado en el acta de mérito, cuando los visitadores hubieran encontrado omisiones que pudieran entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales. La oportunidad probatoria, tendrá lugar a partir de que se levante la última acta parcial, y el contribuyente contará con un plazo de por lo menos veinte días hábiles para “desvirtuar” los hechos u omisiones consignados por los visitadores, con las salvedades ya apuntadas en cuanto a la

limitación de los medios de prueba que puede aportar el visitado. La ley además señala que se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas parciales si antes del levantamiento del acta final de visita, el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros o no señala el lugar en que se encuentren o bien demuestra que se encuentran en poder de alguna autoridad. En obvio de repeticiones, nos remitimos a lo manifestado en su momento en el sentido de que a pesar de tal presunción, el contribuyente no pierde la oportunidad de defenderse a través del recurso de revocación o juicio de nulidad. Por otra parte, entre la última acta parcial y la final, nada impide que transcurran más de veinte días, pues la disposición menciona que entre una y otra deben transcurrir "cuando menos" veinte días por periodo revisado. Al respecto, señala en su obra Rodolfo Cartas Sosa lo siguiente : "este precepto no puede entenderse como una autorización a las autoridades para retardar indefinidamente el levantamiento de dicha acta, como acostumbran en la práctica, con el propósito de forzar soluciones sobre la base de su solo dicho, que deviene así en verdad incontrovertible, privando al visitado del derecho fundamental del debido proceso legal, al negarle de facto la posibilidad de ser oído por un tribunal independiente e imparcial para la determinación definitiva de su situación fiscal." ²⁴

Nos manifestamos de acuerdo con la afirmación del autor mencionado en el sentido de que no debe significar para las autoridades que indefinidamente pospongan el levantamiento del acta final; por otra parte acorde a lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal, la consecuencia de que las autoridades no levanten el acta final de visita, dentro de los plazos que el mismo precepto dispone -un máximo de seis meses a

²⁴ CARTAS SOSA, Rodolfo. Ob. cit p 256

partir de que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación y prorrogable por periodos iguales hasta en dos ocasiones- será que queden sin efectos tanto la orden de visita como las actuaciones que de ella se derivaron, situación que en todo caso juzgamos inconveniente para la propia autoridad fiscal pues no obtiene beneficio alguno al destinar parte de su personal por un largo periodo de tiempo, a la práctica de una diligencia que no será formalmente concluida.

Las condiciones que debe cumplir el levantamiento del acta final de auditoría, están descritas en el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal. Por la importancia que entraña ésta diligencia, la ley previene que ha de estar presente el visitado o su representante en su caso, por lo que de no encontrarse uno u otro se les dejará citatorio para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente. En caso de que no acudieran, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado. Cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la diligencia, el visitado o la persona con quien se entendió la misma y los testigos firmarán el acta, de la cual se dejará copia al visitado. Si las personas antes mencionadas rehusaran firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la visita se niegan a recibir la mencionada copia, los visitadores asentarán tal circunstancia, sin que por ello se afecte su validez o disminuya su valor probatorio.

La omisión en la observancia por parte de los visitadores, de las formalidades que este procedimiento debe satisfacer, traería como consecuencia la nulidad de lo actuado. Así lo confirma la tesis transcrita a continuación:

**“ACTAS DE INSPECCIÓN QUE CARECEN DE REQUISITOS CONSTITUCIONALES.-
IMPLICAN VIOLACIONES DE FONDO.-** El hecho de que un acta de inspección no reúna los

requisitos constitucionales no constituye una violación procesal sino una violación de fondo, ya que la apreciación que hace una Sala sobre el valor del acta teniendo en cuenta la falta de los mencionados requisitos, es una cuestión de apreciación de pruebas, o sea de fondo, y no simplemente de procedimiento que llevaría a la reposición de éste, la cual por otra parte, no sería posible en virtud de que en la nueva visita no podrían reproducirse las mismas circunstancias que se encontraron en la primera diligencia; por tanto la nulidad que se dicte debe ser lisa y llana.”

Contradicción de sentencias No. 78/70.- Resuelta el 19 de febrero de 1971, por 14 votos contra 3.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XXXV, 1er. Trimestre de 1971, página 101.”

De lo anterior, se concluye que si las actas levantadas con motivo de la visita no reúnen todas las formalidades, es decir, se detecta la omisión de los requisitos constitucionales, consecuentemente, se produce la invalidez del acta relativa a la diligencia, su falta de valor probatorio en relación con las infracciones que se consignan en ella y resultarían también ilegales los créditos fincados y las sanciones aplicadas con base en la misma

Los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, concluyen respecto del acta levantada al llevarse a cabo una visita domiciliaria, que es necesario “reúna las formalidades ya descritas, en caso contrario, la multa o sanción se encontrará viciada de origen y dará como resultado que se pueda alegar su ilegalidad en vía de recurso de revocación o de juicio de anulación, por configurarse la causal de anulación prevista en el artículo 238, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación.”²⁵

²⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge . Derecho Tributario Mexicano Editorial Trillas, S A. de C.V Segunda edición. México 1994. p. 359

CAPITULO 3

REFORMA DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

- 3.1 Medios de prueba admitidos por el Código Fiscal de la Federación y Criterios Jurisprudenciales establecidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 3.2 Medios de prueba admitidos por la fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación y Criterios establecidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal de la Federación
- 3.3 Constitucionalidad o Inconstitucionalidad de la fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación
- 3.4 La Necesidad de Reformar la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

3.1.- Medios de prueba admitidos por el Código Fiscal de la Federación y Criterios Jurisprudenciales establecidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal de la Federación.

Los artículos 130 y 230 del Código Fiscal de la Federación señalan que en los medios de defensa previstos en el propio Código, se admitirán toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante la absolucón de posiciones y la petición de informes, estableciéndose para el recurso administrativo de revocación una limitación adicional: no se admitirá la prueba testimonial; sin embargo para entender éste tema tendremos que remitirnos al Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, mismo que en su numeral 79 señala que “para conocer la verdad puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquiera cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.”

El artículo 93, del propio Código Procesal Federal, confiere reconocimiento legal como medios de prueba a la confesión (la cual no es aceptada en el Código Fiscal de la Federación cuando sea mediante a cargo de las autoridades mediante la absolucón de posiciones), los documentos públicos, los documentos privados, los dictámenes periciales, el reconocimiento o inspección judicial, los testigos, las fotografías, escritos y notas taquigráficas y en general todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia así como las presunciones.

Los medios de prueba mencionados pueden definirse brevemente como sigue: la confesión “...consiste en someter a una de las partes en el proceso, por la otra, a un interrogatorio...” “...la parte a cuyo cargo debe desahogarse la prueba confesional se

denomina parte absolvente y debe ser expresamente citada para comparecer ante el tribunal a contestar el interrogatorio al que se le somete.” En torno a la prueba documental, “...el documento es de carácter público, cuando es producido por una autoridad en el ejercicio legítimo de sus atribuciones.” “...por un criterio de exclusión son documentos privados todos aquellos que no son públicos, y que por lo tanto, son producidos o elaborados por los particulares.” “El dictamen pericial, por regla general, contiene una opinión técnica sobre determinado asunto; de ello se deriva que puede haber tantos especialistas como ramas científicas y como actividades prácticas existan.” A través del reconocimiento o inspección judicial “...se examinan directamente cosas o personas para apreciar hechos que puedan captarse directa y objetivamente.” “...puede ser materia de esta prueba todo aquello que no requiera para su apreciación u observación de conocimientos especiales porque entonces entraríamos al terreno de la prueba pericial; sin embargo, este reconocimiento o inspección judicial directos de las cosas o de las personas, puede combinarse o coordinarse con la propia prueba pericial e inclusive con la de testigos, porque en el acto mismo de la inspección judicial y cuando el juzgador tenga a la vista los objetos, se podrán formular ciertas preguntas a los testigos y a los peritos, para que se complete así una más cabal e integral idea de las cosas examinadas y de las circunstancias que las rodean.” La prueba testimonial “.. consiste en declaraciones de terceros a los que les consten los hechos sobre los que se les examina.” “...el testigo debe ser conocedor directo de las cuestiones sobre las que se le interroga y además, debe tener la característica de imparcialidad...” Respecto a las fotografías, copias fotostáticas, registros dactiloscópicos y en general todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, éstos elementos “...y otra

serie de invenciones como por ejemplo las cintas magnetofónicas, el cinematógrafo, las grabaciones en cintas de televisión, etcétera, pueden ser elementos que se aporten en un momento dado, como pruebas...” Por lo que toca a la prueba presuncional, “...entraña un mecanismo de razonamiento propio del juzgador a través del cual por deducción o por inducción se llega al conocimiento de un hecho primeramente desconocido, partiendo de la existencia de un hecho conocido.” “Además, las presunciones pueden hacer que la constatación entre diversos hechos que aisladamente no aparezcan probados en un proceso, sin embargo en conjunto, por su concatenación, hagan presumible su existencia. .”²⁶

Por lo que toca a las pruebas admisibles durante el trámite y resolución del recurso de revocación, el artículo 130 del mismo ordenamiento estatuye que serán admisibles toda clase de pruebas excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, expresamente el artículo 230 de la ley de la materia señala que serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes salvo que éstos se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades. Respecto a éste tema existen innumerables criterios del Tribunal Fiscal Federal y del Poder Judicial de los cuales algunos se transcriben a continuación:

Cuarta Época.

Instancia: Segunda Sección

²⁶ GOMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Editorial Harla, S.A. de C.V Tercera reimpresión 1981. México. p 303 -307

R.T.F.F. Año I. No. 2 Septiembre 1998

Tesis: IV-P-2aS-2

Página: 151

“PRUEBA PERICIAL.- NATURALEZA DE ESTA PRUEBA Y SU DIFERENCIA FRENTE A LA PRUEBA DE DOCUMENTOS.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 231 del Código Fiscal de la Federación, la prueba de peritos surge con motivo de una contienda jurisdiccional y, por fuerza, su desahogo constituye una actuación judicial. Por otra parte, el documento es el resultado de una actividad humana y es representativo del hecho que en él se narra.- Así, el documento es un vehículo de representación y es, en estricto sentido, toda cosa producida por un acto humano que sirve de prueba histórica en derecho, y es representativo de un hecho cualquiera.- En cambio, la prueba de peritos se limita al criterio de gente docta en una materia específica y se conforma de acuerdo con reglas técnicas sobre hechos pasados, pero es en el tiempo presente de la contienda jurisdiccional, en tanto que la documental constituye una representación de hechos pasados. (13)

Juicio de Nulidad No. 100(14)15/89/7833/88.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de julio de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 parcialmente en contra - Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. Santiago González Pérez.

(Tesis aprobada en sesión de 3 de julio de 1997).”

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Occidente (Guadalajara)

R.T.F.F.. Año VIII. No. 92 Agosto 1995.

Tesis: III-TASR-X-423

Página. 41

“PRUEBA DOCUMENTAL PUBLICA.- LOS HECHOS CONSIGNADOS EN ELLA DEBEN TENERSE POR PROBADOS DE ACUERDO A LO NORMAL Y REGULAR EN LA OCURRENCIA DE LAS COSAS Y NO EN FORMA EXCEPCIONAL O EXTRAVAGANTE.- Una interpretación racional de lo preceptuado por el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que. "Harán prueba plena...los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos..", permite concluir que los hechos consignados en una acta de verificación deben tenerse por probados, de acuerdo a lo normal y regular en la forma como suceden y no en forma extravagante o excepcional, es decir, su valoración debe hacerse atendiendo al principio lógico de causalidad. (8)

Juicio No. 377/94.- Sentencia de 2 de mayo de 1995, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ana María Múgica Reyes.- Secretario: Lic. Gustavo Amezcua Gutiérrez.”

Tercera Época

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV No. 39. Marzo 1991.

Tesis: III-TASS-2088

Página 38

“PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA OBJETADA.- DEBE ADMINICULARSE CON OTRAS PROBANZAS.- En los términos de lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, cuando una parte objeta prueba documental privada exhibida por su contraria, obliga a ésta a probar la veracidad del contenido del documento objetado mediante la adminiculación de otras probanzas (1)

Revisión No. 2509/87.- Resuelta en sesión de 15 de marzo de 1991, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Celestino Herrera Gutiérrez.”

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Centro (Celaya)

R.T.F.F.: Año V No. 52 Abril 1992.

Tesis: III-PSR-XI-38

Página 11

“PRUEBA PERICIAL O TESTIMONIAL.- PARA SU ADMISION ES REQUISITO INDISPENSABLE DETALLAR LOS HECHOS QUE SERVIRAN PARA SU DESAHOGO.- En el artículo 208 fracción IV del Código Fiscal de la Federación se dice que en la demanda de nulidad se deberán indicar los hechos que motiven su interposición. Por su parte, en el segundo párrafo de la fracción que le sigue se establece que para el ofrecimiento de prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que debe versar su desahogo. De lo anterior no se desprende la posibilidad jurídica de cumplir con el requisito de mérito para admitir ese tipo de probanzas, con la simple remisión a los hechos que motivaron la interposición de la demanda y que son el antecedente de su presentación, ya que se trata de dos cuestiones por completo distintas y cuyo incumplimiento trae efectos jurídicos diferentes, esto es, que los hechos que sirvieron de base para plantear la demanda no necesariamente son los mismos para desahogar la prueba pericial o testimonial que se ofrezca.(3)

Juicio No. 468/90.- Sentencia de 4 de junio de 1991, por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente: José Gustavo Acero Rodríguez.- Secretaria Lic. Ninfa Edith Santa Anna Rolón.

Revisión No. 1431/86.- Resuelta en sesión de 10 de marzo de 1989, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente. Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

PRECEDENTE:

Revisión No 587/86.- Resuelta en sesión de 28 de febrero de 1989, por unanimidad de 7 votos - Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares - Secretaria. Lic Yolanda Vergara Peralta

Revisión No. 536/83.- Resuelta en sesión de lo. de febrero de 1990, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Alberto Ocampo Gómez.

PRECEDENTES

Revisión No 1443/85.- Resuelta en sesión de 16 de junio de 1986, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente. Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Jorge A. Castañeda González.

Revisión No. 258/83.- Resuelta en sesión de 30 de agosto de 1983, por mayoría de 8 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Aurea López Castillo.”

Para concluir éste punto es importante señalar que el Tribunal Fiscal de la Federación ha cumplido cabalmente con lo señalado en el Código Fiscal de la Federación y en el Código Federal de Procedimientos Civiles respecto de las pruebas que deben ser admitidas en el procedimiento contencioso administrativo y, en diversas ocasiones, ha ordenado en las sentencias que emiten sus Salas la admisión de diversas pruebas como la testimonial y pericial que las autoridades administrativas se han negado a admitir o valorar en el recurso administrativo de revocación, lo que puede observarse con el criterio de dicho Tribunal Administrativo que se transcribe a continuación:

“PRUEBAS.- SU CORRECTA VALORACION.- La autoridad no se ajustó a derecho al no efectuar una valoración conjunta de las pruebas ofrecidas por la inconforme, y concretarse a desestimar el valor de una documental, pero sin relacionar dicha probanza con los demás medios de convicción que obran en el expediente administrativo correspondiente, y con los cuales la actora prueba su motivo de inconformidad, al corroborarse el contenido de la documental desestimada.(13)

Juicio No. 289/86.- Sentencia de 3 de marzo de 1988, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Francisco Cárdenas Elizondo.- Secretario: Lic. Pedro Castañeda Orrante
R.T.F.F.: Año I No. 5. Mayo 1988.Tercera Época. Primera Sala Regional Norte-Centro. (Torreón). Tesis: III-PSR-VIII-10. Página: 39.”

Se transcriben a continuación algunos criterios jurisprudenciales de interés referentes al tema:

Octava Epoca

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

Fuente. Semanario Judicial de la Federación

Tomo. III Segunda Parte-2

Página: 721

"REVOCACION, RECURSO DE, EN MATERIA FISCAL. QUE DEBE ENTENDERSE POR VIOLACIONES PROCESALES PARA EFECTOS DE AQUEL. El artículo 133, fracciones III y V del Código Fiscal de la Federación, dice: "Art. 133. La resolución que ponga fin al recurso podrá:... III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo... V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente". La recta interpretación de este precepto conduce a concluir que la fracción III se refiere a violaciones procesales propiamente dichas, o sea, las que cometidas durante el curso del procedimiento afecten las defensas del recurrente y trasciendan al resultado del fallo como serían, por vía de ejemplo, las mencionadas en el artículo 159 de la Ley de Amparo; por ende, su contenido normativo no comprende aquellas otras violaciones de tipo formal que se cometen al momento de dictar resolución como serían también por vía de ejemplo, la falta de estudio de los argumentos planteados o de las pruebas ofrecidas, ya que en presencia de estas últimas, la autoridad que conoce del recurso está facultada para modificar o sustituir la resolución recurrida, sin necesidad de que se reponga la primera etapa en la fase oficiosa del procedimiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1002/88 Crédito Afianzador, S.A. 15 de febrero de 1989. Unanimidad de votos.

Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. del Consuelo Núñez de González ."

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Septiembre de 1997

Tesis: I.4o.A.241 A

Página: 717

“PRUEBAS DOCUMENTALES. CASO EN QUE PROCEDE QUE LA AUTORIDAD FISCAL REQUIERA A LAS AUTORIDADES LA EXPEDICIÓN DE COPIAS CERTIFICADAS. El artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción IV, dispone que cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiese podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o el lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos. De lo anterior, se desprende que las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación no deben pasar inadvertido que si los quejosos, al interponer el recurso de revocación ante la autoridad hacendaria, exhiben junto con las pruebas de su parte, los escritos con los que solicitaron la expedición de copias certificadas que avalaran la autenticidad de sus pruebas, señalando los datos suficientes para su localización, la autoridad hacendaria está obligada a requerir a las autoridades correspondientes la expedición de las copias certificadas que previamente le sean solicitadas.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
Amparo directo 184/97. Laboratorios Julián de México, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1997.
Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Raúl García Ramos.”

Novena Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Noviembre de 1998

Tesis: I.7o A J/1

Página: 477

“PRUEBAS. LA SALA DEL TRIBUNAL FISCAL PARA RESOLVER DEBE APOYARSE EN LAS APORTADAS POR LAS PARTES EN EL JUICIO DEL QUE SE TRATA. No existe sustento legal para que oficiosamente una Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, examine y valore material probatorio existente en un juicio diverso al en que actúa, y aún más, apoye su fallo en él, ello a pesar de que en aquél hubiesen contenido las mismas partes. Lo anterior es así, ya que las pruebas deben ser ofrecidas y aportadas en cada caso particular para demostrar los hechos en los que se funden las acciones o las excepciones, sin que puedan ser invocados por la autoridad para justificar su proceder en contrario, los artículos 79 y 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, dado que ninguno de ellos tiene ese alcance, al referirse el primero a la facultad del juzgador de valerse de cualquier persona o documento para conocer la verdad, pudiendo en ese caso ordenar se aporte la prueba; mientras que el segundo de los dispositivos legales alude a los hechos notorios, teniendo ese carácter aquellos que por diversas circunstancias son del conocimiento general, lo que no acontece con una prueba existente en otro procedimiento. Además, los artículos 208 fracción V, 209 fracción VII, 213 fracción V, 214 fracción VI, todos del Código Fiscal de la Federación, imponen a las partes el deber de ofrecer y acompañar las pruebas a sus respectivos escritos de demanda y contestación

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 237/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 22 de enero de 1998.
Unanimidad de votos. Ponente: María Simona Ramos Ruvalcaba. Secretario: José Alfredo Gutiérrez Barba.

Revisión fiscal 137/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros. 29 de enero de 1998.
Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Carlos Alberto Bravo Melgoza.

Revisión fiscal 337/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros. 29 de enero de 1998.
Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

Revisión fiscal 157/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros. 4 de febrero de 1998.
Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Raúl García Ramos.

Revisión fiscal 307/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros. 12 de febrero de 1998.
Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Morales Contreras "

Octava Epoca

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

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo. XIII-Junio

Página: 537

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, INTERPRETACION DEL ARTICULO 234, FRACCION II DEL. El artículo 234 del Código Fiscal de la Federación, concede prudente arbitrio al juzgador para justipreciar la prueba pericial, por lo que es claro que si la Sala responsable, haciendo uso de esa facultad, otorga pleno valor a los dictámenes periciales que obran en autos, tal situación no constituye por sí sola una causa de ilegalidad. Además, de la lectura del referido precepto, se advierte que la norma legal no exige la obligación de hacer

constar de manera explícita el análisis de los elementos que se precisen en los documentos base del dictamen, ya que, tratándose de pruebas que versan sobre cuestiones eminentemente técnicas, es evidente que el juzgador depende, de manera importante, de lo que se concluye en el dictamen respectivo, por lo que no sólo se rinde uno, sino dos y hasta tres dictámenes periciales, con el objeto de que el juzgador esté en aptitud de llevar al cabo, lo mejor posible, la valoración correspondiente, decidiendo de manera prudente, cuál es la valoración que le confiere a dicha probanza.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo directo 1074/93. Felpamex, S.A. de C.V. 26 de mayo de 1993. Unanimidad de votos.

Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez."

Octava Epoca

Instancia. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IV Segunda Parte-1

Página: 421

"PRUEBAS IDONEAS. SU CONCEPTO. De conformidad con lo establecido por el texto del artículo 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles, "sólo los hechos estarán sujetos a prueba", de lo anterior, se colige que las partes en litigio deberán acreditar ante el juez la veracidad de sus afirmaciones a través de la demostración del hecho ausente, así, los elementos útiles para lograr dicha convicción en el juzgador lo serán las pruebas. Por otro lado, indica el cuerpo del artículo 87 del ordenamiento procesal ya invocado, que todo "tribunal debe recibir las pruebas que le presenten las partes, siempre que estén reconocidas por la ley" Por su parte, el texto del artículo 150 de la Ley de Amparo, explica que en el juicio de amparo es admisible toda clase de pruebas, excepto la de posiciones y las que fueren contra la moral y contrarias a derecho, entendiéndose por esto último que no serán admitidas aquellas probanzas

que no se ofrezcan en la forma y términos que al efecto establece la Ley. Ahora bien, es incontrovertible el hecho de que, de acuerdo con la naturaleza propia de cada prueba, las hay unas más idóneas que otras para demostrar el hecho ausente por acreditar. Dicha calidad de idoneidad se identifica con la suficiencia para obtener un resultado previamente determinado o determinable, esto es, una prueba será más idónea que otra mientras más suficiente sea para demostrar ante los ojos del juzgador el hecho ausente que se pretenda acreditar. La naturaleza de cada prueba no sólo permite distinguir entre sí a las diversas clases de probanzas útiles para crear convicción en el juzgador sino, además, ofrece a las partes que integran la relación jurídica procesal (juez, actor y demandado) la oportunidad de escoger y decidir, entre los diversos métodos que cada una de ellas importa, cuál es más idónea que las restantes para demostrar el hecho concreto por conocer. Así, dependiendo de la naturaleza de ese hecho concreto, se desprenderá la idoneidad de la prueba que resulte más apta para lograr el extremo que se pretenda acreditar.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
 Queja 263/89. Presidente de la República y otras autoridades. 18 de octubre de 1989.
 Unanimidad de votos. Ponente. Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán "

3.2.- Medios de prueba admitidos por la fracción IV del Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación y Criterios establecidos por el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal de la Federación.

Al referirnos al desarrollo de la visita domiciliaria, señalamos que las autoridades fiscales al momento de conocer hechos u omisiones que pudieran entrañar incumplimiento de obligaciones fiscales, deben hacer constar tal situación en actas

parciales que cumplan la formalidad de ser levantadas circunstanciadamente. Levantada la última acta parcial, entre ésta y el acta final de visita, deberán transcurrir cuando menos veinte días tratándose de la revisión de un ejercicio o por un periodo menor a éste, plazo que podrá ampliarse por quince días más cuando se trate de una revisión por un periodo mayor a un ejercicio, siempre y cuando el contribuyente presente el aviso correspondiente dentro del término inicial de veinte días; durante dicho término de veinte días (o de treinta y cinco según procediera la ampliación de plazo) el contribuyente únicamente contará como medios para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en las referidas actas, con la presentación de documentos, libros o registros. Explicamos también lo relativo a la mención que hace el artículo 46, en el sentido de que se tendrán por consentidos los hechos asentados en las actas por los visitadores, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros y registros de referencia o no señala 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 alguna autoridad. Tal presunción de certeza o veracidad de los hechos asentados en las actas de visita nos parece injusta si tomamos en cuenta que al contribuyente se le privó de la oportunidad de que fueran valorados elementos probatorios distintos a las documentales. Mencionamos la conveniencia de permitir al visitado rendir otras pruebas distintas a las mencionadas y que éstas sean tomadas en consideración, dado que si desde la fase oficiosa del procedimiento fiscal, el visitado logra dejar en claro que ha cumplido sus obligaciones, eventualmente no sería necesario llegar a instancias tales como el recurso de revocación, el juicio de nulidad e inclusive, el juicio de amparo

Al referirse al concepto de prueba, Eduardo Pallares señala: "Probar es inducir un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas respecto de la existencia de un hecho o de la verdad o falsedad de una proposición."²⁷

En el caso de las visitas domiciliarias, el escrito para desvirtuar hechos y omisiones consignadas en el acta última parcial, versará precisamente sobre la certeza de los hechos que ésta consigna, de ahí la importancia que tiene la actividad probatoria, pues su finalidad es lograr determinada convicción que desvirtúe las afirmaciones formuladas por los visitadores. Respecto a la manera como actualmente el Código Fiscal de la Federación regula la inconformidad, percibimos que aunque no subsiste en los términos que la contemplaban ordenamientos anteriores al vigente, a través de ésta figura se pretendía asegurar la garantía de audiencia del visitado, aunque tal oportunidad nos parece inútil si por otra parte no le es posible aportar medios de prueba que le permitan demostrar que no ha incurrido en hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las normas tributarias. En otras palabras, no es suficiente para el visitado que el ordenamiento reconozca la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 de la Constitución, si por otra parte no se le permite contrariar lo asentado por los visitadores con los medios tendientes a demostrar que ha cumplido con sus deberes como contribuyente. Al hablar de la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, situación prevista por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la fracción I del artículo 46, éste dispone que: "los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones

²⁷ PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A. Vigésima edición. México. 1991. p. 661

a cargo del visitado en el periodo revisado.” Concluimos en el sentido de que si las actas de visita constituyen constancias fehacientes de los hechos a que se refieren, vista la presunción de legalidad de que gozan los actos de las autoridades fiscales, a pesar de la intención del legislador de guardar respeto a la garantía de audiencia, al limitar la posibilidad probatoria del visitado, su defensa carece de sentido. Si bien se ha sostenido que en materia fiscal, rige una excepción a la garantía de audiencia previa, creemos que entonces para cuando se le oiga al visitado aportando los elementos de prueba idóneos, una vez que existe la resolución administrativa, ya habrá quedado determinado el crédito, éste habrá de quedar pagado o cuando menos garantizado y en todo caso entraña molestias al contribuyente ejercitar su defensa hasta que todo ello ha ocurrido.

Nos parece que la simplificación administrativa ciertamente debe buscar abreviar los procedimientos, sin embargo consideramos que cuando la reforma a un ordenamiento se genera al vapor sin reflexionar en que la modificación propuesta reduce las garantías de los gobernados, como ocurrió en el caso que nos ocupa, lo único a lo que da lugar es a la multiplicación de juicios saturando las labores de la autoridad judicial. En consecuencia es visible que se aleja de su objetivo de facilitar las cosas tanto para la autoridad como para el gobernado.

A continuación transcribimos algunas tesis emitidas por el Poder Judicial Federal así como criterios del Tribunal Fiscal de la Federación, de cuyo análisis cronológico, es posible confirmar que en principio en el desarrollo de una vista domiciliaria eran admisibles diversos medios de prueba y posteriormente tal posibilidad se reduce exclusivamente a la documental. A nuestro juicio los medios de defensa previstos por la ley ordinaria, deben garantizar que el particular sea efectivamente “oído y vencido” pero

para ello también es preciso que sus pruebas se reciban y se tomen en cuenta. De lo contrario, pensamos que lo único que ocurrirá es aplazar innecesariamente la oportunidad de defensa llegando en su caso hasta la interposición del juicio de amparo. Por lo anterior, siempre que las pruebas ofrecidas reúnan el requisito de estar reconocidas legalmente y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, tal como lo señala el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, creemos que éstas deben ser admitidas y desahogadas pues el visitado tiene el interés de desacreditar cuanto antes el contenido de las actas y demostrar que ha cumplido sus obligaciones fiscales.

Instancia: Segunda Sala.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Época 7A

Volumen: 133-138

Parte: Tercera

Página: 119

“PRUEBAS PERICIAL Y TESTIMONIAL. PUEDEN DESAHOGARSE EN LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL. La fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación en vigor el 1o. de abril de 1967 disponía, en términos generales, tratándose de visitas domiciliarias, que el visitado debía exponer dentro de los veinte días siguientes a la conclusión de las actas sus razones de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ofreciendo las pruebas pertinentes, las que debería rendir simultáneamente a su inconformidad o a más tardar dentro de los treinta días siguientes al de su presentación, pudiéndose ampliar éste plazo a instancia justificada del interesado. Lo anterior significa y demuestra, sin lugar a dudas, **que en la fase oficiosa del procedimiento podían ofrecerse y**

debían admitirse todas las pruebas que el inconforme ofreciera en defensa de sus derechos e intereses, incluyendo la pericial y la testimonial.

Precedentes:

Revisión fiscal 53/78. Cereales Seleccionados, S. A. 30 de agosto de 1979. 5 votos Ponente.

Atanasio González Martínez. Volúmenes 133-138, pág. 83.

Revisión fiscal 44/79. Productos Látex, S. A. 12 de marzo de 1980. 5 votos. Ponente: Jorge Iñárritu. “

Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Época: 7A

Volumen: 169-174

Parte: Sexta

Página: 152

“PRUEBA TESTIMONIAL, IDONEIDAD DE LA, PARA ACREDITAR HECHOS ASENTADOS EN ACTAS DE VISITA O AUDITORIA. Si se combatió en el juicio de nulidad un acta de auditoría en la que se afirma intervinieron los testigos propuestos por la actora, como prueba de su parte, ante la Sala Fiscal responsable, en relación directa a hechos o circunstancias asentados en dicha auditoría, es evidente que para la comprobación de la certeza o la simple existencia de las aludidas circunstancias y hechos, o bien, para su misma inexistencia, la prueba testimonial de que se trata (como la percepción objetiva de un acontecimiento por los sentidos, que el testigo narra y evoca) sí resultaba desahogable e idónea para apoyar las pretensiones de la actora y decidir, al valorarla si asistía o no la razón a ésta; máxime si la testimonial de referencia la relacionó la actora directamente con un asunto litigioso esencial de sus conceptos de nulidad, y respecto a una supuesta inconformidad de los testigos, asentada en la propia acta y derivada de hechos contenidos en la misma, y que tal vez de haberse desahogado tal prueba hubiera podido influir en el sentido del fallo ahora reclamado, para darle, si procedía, mayor

alcance a los efectos de la nulidad decretada por la responsable en dicho fallo o, incluso, declararla de manera lisa y llana.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Precedentes Amparo directo 413/82. A. F. de México, S. A. 28 de junio de 1983. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcón.”

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Época: 8A

Tomo: XIV-Julio

Segunda Parte

Página 868

“VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS DE. PRUEBAS EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.- En las instancias de inconformidad en contra de las actas finales de visita domiciliaria, sólo es admisible como prueba la documental, pues el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo segundo establece la obligación de acompañar pruebas documentales al ocurso de inconformidad, y además el párrafo tercero del mismo numeral, excluye cualquier otro medio de convicción al disponer que los hechos que en la inconformidad no sean desvirtuados precisamente mediante ese tipo de probanzas, se tendrán por consentidos.
SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Precedentes Amparo directo 446/87 Foto Lámparas, S.A. de C.V 15 de marzo de 1988 Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Guillermo Báez Pérez.”

Los siguientes criterios corresponden al Tribunal Fiscal de la Federación. El contenido de algunos de los artículos mencionados han sido reformados, sin embargo, lo que resulta evidente es la actitud paralela a la del Poder Judicial Federal ya que la carga de la prueba recae en el contribuyente para que sea éste quien demuestre que los

hechos asentados en las actas de visita son incorrectos; en principio, el visitado tenía la posibilidad para acreditar sus afirmaciones a través de los distintos medios de prueba por lo que consideramos un retroceso para nuestra actual legislación el que la posibilidad probatoria se limite a la documental, prueba que no necesariamente es la apropiada para rectificar los hechos consignados en ellas y los razonamientos jurídicos adecuados.

"PRUEBAS OFRECIDAS EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 84 FRACCIÓN VIII DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1977.- DEBEN DESAHOGARSE POR LAS AUTORIDADES QUE CONOCEN DE ELLA, CONFORME A LO DISPUESTO EN EL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.- De acuerdo a lo previsto en el artículo 84 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1977, debe considerarse que al no existir limitación alguna en dicho precepto para la admisión de las pruebas en la instancia de inconformidad, es improcedente que las autoridades que conocen de ella se nieguen a admitir y proveer al desahogo de pruebas como la pericial y testimonial, pues no obstante que en tal numeral no se establece el procedimiento al que debe sujetarse la tramitación de esta instancia y por ende, el sistema a seguir para la recepción y desahogo de las pruebas ofrecidas, como la misma constituye un procedimiento administrativo tramitado por una autoridad federal, debe estimarse supletoriamente aplicable el Código Federal de Procedimientos Civiles y en consecuencia, la recepción de las pruebas mencionadas debe sujetarse a lo establecido en este Cuerpo Legal.

Revisiones No. 551/78/ 8663/76, 950/77/3171/77 y 91/788927/76 de 10 de noviembre de 1978." Junsprudencia No. 5 Segunda Época establecida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación a partir de las Reformas al Código Fiscal de Febrero de 1978, de la vigente Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y del Vigente Código. R.T.F.F. Año I, Nos. 1 a 6, Agosto 1978 - Julio 1979, p.127.

“INCONFORMIDAD CONTRA ACTAS DE VISITA.- LAS PRUEBAS PERICIAL Y TESTIMONIAL NO SON ADMISIBLES CONFORME AL ARTÍCULO 84, FRACCIÓN VIII, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR LEY QUE SE PUBLICÓ EL 30 DE DICIEMBRE DE 1977.- De acuerdo con éste precepto legal, los particulares que ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacían valer la instancia administrativa de inconformidad en contra de los hechos consignados en las actas de auditoría, sólo podían ofrecer como pruebas las documentales que deberían acompañar a su escrito y no las de otro tipo, como serían la pericial y la testimonial, ya que el numeral 84 fracción VIII, expresamente así lo disponía.

Revisión No. 617/82.- Resuelta en sesión de 2 de agosto de 1984, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 446/84.- Resuelta en sesión de 5 de septiembre de 1985, por mayoría de 7 votos y 1 más con los resolutivos

Revisión No. 393/84.- Resuelta en sesión de 11 de febrero de 1986, por unanimidad de 7 votos. (Texto aprobado en sesión de 20 de marzo de 1986).”

Jurisprudencia No. 247. Segunda Época establecida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación a partir de las Reformas al Código Fiscal de Febrero de 1978, de la vigente Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y del Vigente Código. R.T.F.F. Año VII, No 76. abril 1986, p. 823.

“PRUEBA PERICIAL EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.- NO ES ADMISIBLE A PARTIR DE LA REFORMA DE LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1978.- Si bien el artículo 84, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente en 1977, permitía toda clase de pruebas en la instancia de inconformidad, sin embargo a partir de 1978, en que fue reformada la fracción VIII del propio precepto, el único medio de prueba admisible es la documental, de ahí que el inconforme está impedido jurídicamente para rendir otro medio de prueba diverso, como viene a serlo la pericial.”

Revisión No.617/82.- Resuelta en sesión de 2 de agosto de 1984, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No 446/84.- Resuelta en sesión de 5 de septiembre de 1985, por mayoría de 7 votos y 1 con los puntos resolutivos.

Revisión No 393/84.- Resuelta en sesión de 11 de febrero de 1986, por unanimidad de 7 votos. (Texto aprobado en sesión de 12 de septiembre de 1986).”

Jurisprudencia No. 260. Segunda Época establecida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación a partir de las Reformas al Código Fiscal de Febrero de 1978, de la vigente Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y del Vigente Código.

R.T.F.F. Año VIII, No. 81, septiembre 1986, p. 179.

“ACTAS DE VISITA.- SU CARÁCTER.- Conforme a los artículos 129 Y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, 46, fracción I, 54 vigente hasta el 31 de diciembre de 1989, y 234, fracción I del Código Fiscal de la Federación, las actas de visitas domiciliarias levantadas por personal comisionado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son documentos públicos que hacen prueba de los hechos en ellas contenidos, por tanto, cuando se pretendan desvirtuar éstos, la carga de la prueba recae en el contribuyente para que sea éste quien mediante argumentos y elementos probatorios eficaces y fundados demuestre que los hechos asentados en ellas son incorrectos, restándoles así la eficacia probatoria que como documentos públicos poseen.

Juicio de competencia atrayente No. 56/89.- Resuelto en sesión de 18 de septiembre de 1991, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G Salgado Borrego.”

Jurisprudencia No.103 Tercera Época establecida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, a partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación y de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación publicados en el Diario Oficial de la Federación de 5 de Enero de 1988, vigentes a partir del 15 de Enero de ese mismo año. R.T.F.F. Tercera Época, Año IV, No. 47, noviembre 1991, p. 7.

Del análisis de las tesis anteriores es factible concluir que no obstante otras pruebas pudieran influir para comprobar la inexactitud de lo asentado por los visitantes,

o en otras palabras que el visitado efectivamente cumplió sus obligaciones fiscales, su oportunidad defensiva se redujo hasta tal extremo que se llegó a relevar a la autoridad de la obligación de admitir pruebas distintas a las documentales. Por todo lo anterior consideramos que es indebido impedir al contribuyente que se defienda con los elementos probatorios que estén a su alcance, pues evidente que con esto no se respeta su garantía de audiencia en razón de que no se le permite aportar los elementos probatorios que resulten adecuados y, en todo caso, deberá esperar hasta que se emita la resolución en donde se le determinen créditos fiscales a su cargo, lo que ha sido determinado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia que se transcribe:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IV, Octubre de 1996

Tesis: P. CXXVIII/96

Página: 190

"VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES NO DETERMINAN EN DEFINITIVA LA SITUACION FISCAL DEL SUJETO VISITADO. Aun cuando los visitadores asientan los hechos en las actas de visita y ante ellos se presentan los documentos, libros y registros para desvirtuarlos, de conformidad con la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, actúan sólo como auxiliares de las autoridades fiscales y no deciden en definitiva la situación fiscal del sujeto visitado, puesto que las actas que al efecto levantan son analizadas y calificadas por la autoridad competente para, en su caso, liquidar un crédito fiscal, la que al

apreciar los hechos asentados en las actas, puede hacerlo en el sentido en el que lo hicieron los visitantes o en uno diverso

Amparo en revisión 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria. Rosa María Galván Zárate.

Amparo en revisión 1979/93. La Carolina y Reforma, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996 Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecisiete de octubre en curso, aprobó, con el número CXXVIII/1996, la tesis que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y seis ”

3.3.- Constitucionalidad o Inconstitucionalidad de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

La sujeción o subordinación de la ley secundaria a los mandatos de la Ley Suprema; constituye un factor asociado con la subsistencia del orden jurídico, en tanto que la oposición de la ley ordinaria al contenido de la Constitución deviene necesariamente en su inconstitucionalidad

“Una ley que no es violatoria de garantías nunca es una ley inconstitucional ni en el momento en que se expide ni en el momento que se aplica, pues si satisface el

requisito de estar apegada al texto de la ley suprema seguirá teniendo tal carácter aún cuando la aplica la autoridad ejecutora.”²⁸

La anterior afirmación podemos interpretarla en el sentido de que aún cuando la autoridad ejecutora incurriera en excesos a través de la aplicación de una norma ordinaria, si ésta se apega a los mandatos de la ley fundamental, de ningún modo ello le convierte en una ley inconstitucional. Respecto a la condición de legalidad que habrá de presidir todo tipo de actos de autoridad, podemos mencionar que ésta se refiere a la forma en que sus actuaciones se ajustan a la ley secundaria, de tal suerte que las violaciones o inobservancia del procedimiento legalmente previsto, da lugar en todo caso a una actuación arbitraria e ilegal. En el caso descrito, el perjuicio que se pudiera causar al gobernado no proviene del órgano que creó la ley sino de aquella autoridad que la aplicó

El contenido de los actos legislativos, no debe contrariar lo que estatuye la ley fundamental, pues atentaría contra el principio de supremacía constitucional. En contraposición al caso arriba expuesto, consideramos que el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación no da cumplimiento a una garantía de seguridad jurídica, motivo por el cual al ser transgresor de garantías es necesariamente inconstitucional. La violación que atribuimos al precepto en cuestión no proviene de la inexacta aplicación de la ley por parte de la autoridad; sino afirmamos que es consecuencia del contenido de la ley misma. El precepto mencionado inobserva la garantía de debido proceso, al impedir una plena oportunidad probatoria como parte del derecho de defensa que tiene todo gobernado en su relación de subordinación con las autoridades. Contrario a lo expuesto

²⁸ TENA RAMÍREZ, Felipe. Ob. cit. p.529

en los párrafos que anteceden, el perjuicio para el visitado no es resultante de la actuación de la autoridad sino del carácter inconstitucional que tiene la norma aplicada.

Las garantías que la Constitución consagra a favor de los gobernados, tienen por propósito preservar sus derechos. El artículo 14 de el citado ordenamiento, otorga la garantía de audiencia sin perjuicio de que el acto de autoridad que el gobernado pueda resentir en su esfera jurídica provenga de un acto emanado de un procedimiento judicial o administrativo. El precepto en cita, alude a la necesidad de que previo al acto de privación, el particular tiene derecho a un juicio ante tribunales previamente establecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. A éste respecto consideramos que para considerar salvaguardada la garantía de audiencia es terminante la obligación de la autoridad de otorgar plena oportunidad defensiva y probatoria al gobernado, pues se trata justamente de formalidades a las cuales debe sujetarse todo procedimiento

El Dr. Ignacio Burgoa Orihuela manifiesta que: "cuando un ordenamiento adjetivo, cualquiera que éste sea consigna dos oportunidades, la de defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en formalidades procesales, las cuales asumen el carácter de esenciales, porque sin ellas la función jurisdiccional no se desempeñaría exhaustivamente. En sentido inverso, si una ley procesal sólo consigna como formalidad una de tales oportunidades, lo que ocurre muy frecuentemente en varios ordenamientos positivos, ostentará indiscutiblemente el vicio de inconstitucionalidad, al auspiciar una privación sin establecer la concurrencia necesaria de ambas ocasiones indispensables para la debida culminación de la función multicitada." Agrega el autor citado que "la inobservancia de alguna de las exigencias procesales en que ambas formalidades se

ostentan, está considerada por los artículos 159 y 160 de la Ley de Amparo como privación de defensa en perjuicio del quejoso (gobernado), tomándose el concepto de defensa en su sentido amplio como comprensivo de la facultad de oposición (defensa en sentido estricto) y de la probatoria.”²⁹

Si pensamos que se ha reconocido que en materia fiscal impera una de las excepciones a la garantía de audiencia previa, y aún podrá decirse que un acto de privación para ser considerado como tal, debe tener por propósito que tal privación sea el fin último del referido acto, juzgamos pese a ello, que si una ley faculta a la autoridad a realizar actos de privación sin permitir la defensa del gobernado, terminantemente se opone a la intención protectora que representa concederle la garantía de audiencia. Referido lo anterior a las visitas domiciliarias, en que eventualmente puede decretarse un embargo ante el temor de que el contribuyente se ausente, cuando por cierto ni siquiera existe un crédito a su cargo, aunque el mencionado embargo no sea el fin último que tiene la diligencia de visita, creemos que va más allá de lo que es un mero acto de molestia, en tanto que injustamente el visitado, no puede apoyar sus afirmaciones porque debe ceñirse a las pruebas permitidas por el Código Fiscal de la Federación. Si se analiza el contenido del artículo 16 constitucional, éste preserva los derechos del gobernado con mayor amplitud que el propio artículo 14, pues los tutela no solamente contra actos de privación sino aún contra actos de molestia. La visita domiciliaria, regulada por el numeral mencionado, como anteriormente lo expresamos constituye una intromisión al domicilio de los contribuyentes con el objeto de verificar que han dado cumplimiento a las disposiciones fiscales, y para su validez la Constitución

²⁹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las garantías individuales Ob. cit. p.548

sujeta a la autoridad administrativa al cumplimiento de los requisitos exigidos para los cateos. Considerando que el precepto que explicamos contiene otra garantía de seguridad jurídica, al señalar requisitos de cuyo cumplimiento depende la validez de la actuación de la autoridad, al analizar conjuntamente éste con el artículo 46, resulta incongruente que se trate de dar todas las garantías al gobernado durante el desarrollo de la visita para que no sea sujeto de actos arbitrarios y más adelante, cuando se trata que se defienda contra el resultado de tales diligencias, impedirle que lo haga con los medios probatorios a su alcance.

Por otra parte, el derecho que tiene el gobernado a ser oído ante un tribunal en nada se opone a la posibilidad de que también sea oído ante la autoridad administrativa, y sobre todo que ésta le dé oportunidad de ofrecer sus pruebas e incluso exponer sus argumentos o razones para tenerlos en cuenta antes de resolver, pues en ello va implícito el requisito de cumplir las formalidades del procedimiento a que se refiere el artículo 14 constitucional. Carlos Yáñez Franco expresa: "...si los medios de defensa fueran adecuados, sencillos y rápidos para obtener justicia..", "En tal hipótesis, los particulares no tendrían interés ni necesidad de acudir al juicio de garantías y evitar la jurisdicción ordinaria, pues contarían con otro instrumento para satisfacer su pretensión.."³⁰

Ahora veamos el punto de vista de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sesionando en Pleno decidió declarar la Constitucionalidad de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación por lo que se refiere a que no resulta necesaria la audiencia previa al particular exponiendo lo siguiente: "...la instancia de

inconformidad que se prevé en la disposición señalada para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones y el tener por consentidos los hechos cuando el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros o no señale el lugar donde se encuentren, no constituye un acto de privación de aquellos a que alude el artículo 14 constitucional, presupuesto indispensable para que rija la garantía de audiencia, por el contrario, únicamente se trata de **una oportunidad** para el contribuyente de presentar los documentos, libros o registros, señalar el lugar donde se encuentren, para aclarar o esclarecer los hechos asentados en la última acta parcial de visita de auditoría, otorgándole participar para ajustar los hechos a la realidad existente, pero ello no implica para el contribuyente privación definitiva de sus derechos patrimoniales o fiscales, por lo que, es adecuada esta forma de establecerlo para ir depurando en el procedimiento las incidencias que puedan presentarse durante el mismo, dando lugar a que se eviten las molestias a los causantes, y así no es necesario que previamente se le escuche en defensa, ya que, como se ha dicho, la garantía de audiencia sólo opera tratándose de actos de privación ³¹

Para apoyar su razonamiento, los Ministros señalan la tesis que se transcribe a continuación, misma que aplican por analogía:

"SECUESTRO DE MERCANCIAS. LOS ARTICULOS 6o., 561 Y 588 DEL CODIGO ADUANERO NO VIOLAN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Tomando en cuenta que la práctica de la visita a que se refiere el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación tiene por objeto, entre otros, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y comprobar la

³⁰ YÁNEZ FRANCO, Carlos. Ob. cit. p. 118

³¹ Consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. 9ª Época. Tomo IV Octubre de 1996. Tesis P. CXXVIII/96. Pág

comisión de infracciones a dichas disposiciones, y que con base en la citada investigación en su caso, se determinará el crédito fiscal relativo, y que la garantía de audiencia consagrada por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, debe interpretarse en el sentido de que lo que dicho precepto prohíbe, es que se prive en forma definitiva a los gobernados de sus propiedades, posesiones o derechos, sin haberseles oído en defensa de sus intereses, por tanto, si en un procedimiento administrativo de investigación fiscal o previamente al mismo, la autoridad competente retiene de manera provisional bienes que se encuentren en posesión del investigado, tal acto de retención no debe considerarse definitivo y menos aún violatorio de la garantía de audiencia, en virtud de que constituye una medida precautoria que en todo caso está supeditada a la resolución final que se dicte al concluir el procedimiento administrativo correspondiente, en el que el afectado está en posibilidad legal de hacer valer sus defensas con la amplitud que exige el artículo 14 de la Constitución Federal, puesto que en él puede concurrir expresando los argumentos legales que estime procedentes en contra de los actos que lo afectan y desde luego ofrecer y rendir las pruebas correspondientes. Por consiguiente, el secuestro de mercancías previsto en los artículos 6o., 561 y 588 del aludido Código, no es un acto de privación definitiva, sino únicamente una retención provisional de bienes. Asimismo, además de que en el procedimiento de investigación, conforme a lo establecido en el artículo 857, fracción VII, del Código Aduanero, se da intervención a los afectados con el secuestro de mercancías, los artículos 614 y 616 del indicado ordenamiento legal establecen un recurso en el que también se da oportunidad a los afectados de ser oídos en defensa de sus intereses, antes de ser privados en forma definitiva de las mercancías de referencia. Por último, en los términos de los artículos 587 y 612 del Código Aduanero, las autoridades aduaneras antes de privar a los particulares en forma definitiva de los bienes que se encuentran en su poder, tienen la obligación legal de iniciar procedimiento administrativo de investigación en contra de los citados particulares. En estas condiciones, debe concluirse que los artículos 6o., 561 y 588 del ordenamiento legal antes mencionado, no son violatorios de la garantía de audiencia consagrada por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Amparo en revisión 8539/82. Remsa Comercial, Sociedad Anónima de Capital Variable. 10 de abril de 1984. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Alfonso López Aparicio. Séptima Época: Volúmenes 181-186, Primera Parte, página 191. Precedente: Séptima Época: Volumen 58, Primera Parte, página 47."

Tesis visible en las páginas 1231 al 1233, Primera Parte, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1988.

Asimismo los Señores Ministros consideran que los hechos se tendrán por consentidos en el acta final de visita domiciliaria y ésta se encuentra supeditada a la determinación, que en su caso, haga la autoridad administrativa facultada para liquidar y recaudar los créditos fiscales, de tal manera que las actas que elaboran los visitadores, en su carácter de auxiliares de las autoridades fiscales, asentando los hechos y omisiones que observen durante la visita, podrán, previo análisis y determinación de la autoridad competente, motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligar al particular por sí solo, puesto que no constituyen una determinación de crédito fiscal, es decir, se le otorga una facultad discrecional a la autoridad fiscal que haya efectuado una revisión fiscal domiciliaria de determinar o no créditos fiscales a los particulares hayan omitido o no el pago de las contribuciones, pues al ser sólo una oportunidad de participar aclarando los hechos con documentos, libros o registros, el contribuyente podrá hacer valer en los medios de defensa que considere conveniente, lo que ocasiona sin lugar a dudas que se cause una molestia innecesaria al particular, pues es evidente que éste tiene un precario medio de defensa, al establecerse que entre el acta última parcial y el acta final deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente, podrá presentar, los documentos, libros y registros que desvirtúen los hechos asentados en el acta última parcial, frente a un poder absoluto de resolución

para el fisco que cuenta con todo el tiempo necesario para ejercer sus facultades de comprobación, mismas que sólo se ven limitadas por la caducidad establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

3.4.- La Necesidad de Reformar la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

“Regido bajo el principio de supremacía constitucional, nuestro orden jurídico positivo se conforma por un conjunto jerarquizado de normas vinculadas entre sí en una relación de subordinación. La norma de mayor jerarquía, no se encuentra subordinada a ninguna otra y tal ordenamiento superior es la Constitución.”³²

En nuestro país, el fundamento del reconocimiento de la jerarquía de la Constitución respecto de las demás leyes, se encuentra en su artículo 133. Atento a lo dispuesto por el mencionado precepto constitucional, toda ley secundaria ha de ceñir su contenido a los mandatos de la Ley Suprema. Podemos expresar que la Constitución está constituida por las normas de mayor valor jerárquico, y si una ley ordinaria le contraría o se opone a su contenido, ésta será inconstitucional. Referido lo anterior a la materia tributaria, señala Emilio Margáin Manautou: “Si el derecho tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular en bien del interés público, deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia el que la

³² ARILLA BAS, Fernando. Ob. cit.p.5

Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo en triste u odiosa obligación.”³³

Al tocar el tema relativo a la supremacía constitucional, el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela expresa que “la actividad del legislador ordinario, originado por y en la Constitución, debe estar sometida a los imperativos de ella y los fundamentales efectos u objetivos de dicha actividad, o sea las leyes, tienen, consiguientemente, que supeditárseles también y, en caso de contradicción, debe optarse por la aplicación de la Ley Fundamental, lo cual no es otra cosa que la expresión del principio de la supremacía constitucional.”³⁴

En el particular caso que nos ocupa, hemos insistido en la idea de permitir al contribuyente una plena oportunidad defensiva y probatoria permitiéndole a éste que desvirtúe los hechos asentados en las actas de visita a través de los distintos medios de prueba legalmente reconocidos y no solamente a través de documentos; entre otros motivos porque antes del levantamiento del acta final, ante la propia autoridad administrativa pudieran desvirtuarse los hechos que asentaron los visitantes sin llegar a ser necesario agotar recursos, el juicio contencioso administrativo o saturar las labores de la autoridad judicial.

En materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa establecida por el artículo 14 constitucional, tal y como lo ha determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues de otra manera podrían faltar los elementos económicos que la administración pública tiene que erogar para el sostenimiento de los servicios públicos.

³³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. p 187

³⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. Décima edición. México. 1996 p 365

Nosotros disentimos de tal criterio pues creemos que para que se cumpla con la garantía aludida, la audiencia debe ser previa a la resolución administrativa, sin que pueda considerarse salvaguardada por el hecho de que existan posteriores medios de defensa, ya que en principio debe atenderse al mandato de cumplir con las formalidades del procedimiento y entre ellas se encuentra la oportunidad de que el afectado se defienda. Por lo que concierne a los órganos legislativos, las leyes que expidan deben contemplar los procedimientos que permitan la defensa de los particulares y de no proporcionar esa oportunidad, el ordenamiento respectivo debe considerarse inconstitucional. Emilio Margáin Manautou afirma: "Decir que dentro de la facultad que tiene el Congreso de la Unión para crear contribuciones está también la de expedir leyes que las hagan efectivas, es sostener igualmente que no serán inconstitucionales las leyes que, violando las garantías individuales, hacen posible se cumplan con las que reglamentan jurídicamente las facultades sobre las que compete legislar a la Federación."³⁵

Para concluir el presente punto, estimamos que las siguientes son las razones por las cuales es necesario reformar la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

- a) Oposición a las garantías de seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, pues evidente que se causa a los gobernados una molestia innecesaria.
- b) La visita como medio de comprobación de la autoridad para cerciorarse del cumplimiento de obligaciones fiscales podría ser más eficiente pues al sólo

³⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob.cit. p.220

determinar créditos fiscales por omisiones reales de los contribuyentes no se tendría expectativas de obtener más ingresos de los que efectivamente se tendrán ya que al defenderse los contribuyentes, las cantidades estratosféricas que se determinan a su cargo se convierten en cero.

- c) Si el fin de las visitas domiciliarias es el cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y así preservar la subsistencia del Estado, el legislador debía replantear ésta prioridad y conseguir tal propósito, pero sin desconocer los derechos de los gobernados “La seguridad jurídica implica un saber a qué atenerse, una garantía de que los derechos colectivos e individuales serán respetados y protegidos por el ordenamiento jurídico.”³⁶
- d) Los contribuyentes no tendrían que erogar gastos innecesarios, pues al demostrar durante el transcurso de la visita domiciliaria su cumplimiento a las disposiciones fiscales, evitarían pagar honorarios a profesionistas especializados (que en algunos casos son deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta), no tendrían obligación de garantizar el interés fiscal que, en muchas ocasiones, repercute gravemente en la economía del contribuyente que ofrece la garantía y, sobre todo, el ciudadano no viviría en un estado de intranquilidad y zozobra hasta el momento que se emitiera una resolución que dejara sin efectos los créditos fiscales determinados a su cargo.
- e) La carga de trabajo tanto para la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para el Tribunal Fiscal de la Federación y para el Poder Judicial

disminuiría sensiblemente pues sólo se ventilarían ante ellos asuntos en donde, efectivamente, el ciudadano no ha cumplido oportunamente con sus obligaciones fiscales.

Nuestra propuesta de reforma a la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación es la siguiente:

Artículo 46. La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

IV. Con las mismas formalidades.....

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, lo circunstanciarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos veinte días durante los cuales los contribuyentes podrán presentar los argumentos y las pruebas que consideren convenientes para el efecto de desvirtuar dichos hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Tratándose de la revisión de más de un ejercicio, el plazo se ampliará por quince días más.

³⁶ DE LA CUEVA, Arturo. Ob. cit. p. 129

Como puede observarse, la modificación que proponemos no resulta inconveniente para los intereses del Fisco Federal, sino todo lo contrario, pues así podrá detectar con mayor rapidez a los contribuyentes omisos y podrá emplear para el cobro de las contribuciones y sus accesorios que efectivamente hayan sido omitidas todas y cada una de sus facultades, con el consiguiente beneficio para el propio Estado y los gobernados pues viviremos en un estado de derecho que, además, cumpla con la justicia.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado surge como una necesidad de regular las relaciones en un grupo social, de modo que su razón de ser está determinada por el propio pueblo que bajo el amparo del derecho ha decidido constituirlo. En concreto a la luz de su Constitución, quedarán determinadas sus atribuciones. Si nos referimos al Estado mexicano, nuestra Constitución establece que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Esta división de poderes nos permite reconocer órganos encargados de crear leyes, de proveer a su cumplimiento y en su caso dirimir las controversias que pudieran surgir. Para el sostenimiento de los órganos del Estado y la prestación de los servicios públicos que son parte de las tareas asignadas al mismo, es preciso sufragar gastos, de ahí que el Congreso está facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, con fundamento en el artículo 73 fracción VII constitucional.

SEGUNDA.- Es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Tal es el contenido del principio de legalidad tributaria implícito en nuestra Constitución en su numeral 31 fracción IV. La autoridad no puede confiar en la espontánea observancia de los contribuyentes en relación a sus obligaciones fiscales, pues no deja de ser una carga para éstos ceder parte de su ingreso en beneficio del interés público. Consideramos que de no ejercer una vigilancia directa sobre los contribuyentes, ello pudiera traducirse en una insuficiente recaudación que no permitiría al Estado enfrentar los gastos previstos. De ahí la importancia que tiene el ejercicio de las facultades de comprobación. Podemos

entonces afirmar que la finalidad de la revisión a la contabilidad de los contribuyentes, obedece a la razón práctica de asegurar que se dispondrá de los recursos necesarios para el gasto público; inclusive el sujeto activo de la relación tributaria, tiene la posibilidad de exigir coactivamente al sujeto pasivo (gobernado), el cumplimiento de sus obligaciones pues de ello depende el sostenimiento del Estado.

TERCERA. - El artículo 16 constitucional faculta a la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias y le permite exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. A través de la visita domiciliaria, la autoridad tributaria cuenta con un valioso medio para vigilar el oportuno cumplimiento de la obligación constitucionalmente impuesta de contribuir al gasto público. Buscando que el visitado sea menos propenso a ser sujeto de arbitrariedades, la autoridad fiscal debe ajustar su actuación a los requisitos exigidos para los cateos. Por otra parte, creemos que independientemente de la acción fiscalizadora de la autoridad, hacia aquellos que ya están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, debiera buscarse incrementar la recaudación en base a imponer gravámenes a los miles de personas que conservan para sí la totalidad de sus ingresos al trabajar en la economía informal, pues equivale a que unos cuantos sean los que efectivamente procuran al sostenimiento del Estado, lo que definitivamente es injusto.

CUARTA. - Las visitas domiciliarias, consideradas como un acto de molestia, según hemos expresado se justifican ante la necesidad de comprobar el cumplimiento a las disposiciones fiscales; a pesar de ello, el Estado debe respetar los derechos de los gobernados y ninguna garantía que se conceda en el desarrollo de éstas diligencias a

los visitados resulta excesiva. Afirmamos que la visita va más allá de un simple acto de molestia cuando el visitado, además de tolerar la presencia de las autoridades en su domicilio, proporcionarles los documentos que se le requieran, y permitir la verificación de bienes y mercancías, la autoridad administrativa procede al aseguramiento de su contabilidad, bienes, sellando archiveros u oficinas; facultades que derivan del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación. A nuestro juicio, dicho aseguramiento es un acto de afectación aún cuando sea de carácter temporal respecto de las posesiones del visitado y con referencia a la posibilidad de sellar o colocar marcas en muebles, archiveros u oficinas, el Poder Judicial Federal ha reconocido la inconstitucionalidad de la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, pues el artículo 16 constitucional no autoriza para ello a los visitadores, sino tan solo les faculta a exigir la exhibición de documentos; por lo anterior el referido numeral del Código Fiscal de la Federación es violatorio del precepto constitucional de mérito. Además, en términos del artículo 145, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad tiene facultades para practicar embargo precautorio, como medida cautelar para asegurar el interés fiscal. Lo que objetamos es la forma en que se lleva a cabo pues la autoridad podrá practicarlo inclusive en el supuesto de que las contribuciones de que se trate aún no sean exigibles, partiendo de la consideración, de que existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones. Otro aspecto más que debemos tocar es el relativo a que la Constitución no autoriza a sustraer los documentos del domicilio fiscal sino tan solo a exigir su exhibición. Sin embargo, cuando la autoridad tiene necesidad de copiar documentos para su compulsión con los originales en los casos previstos por el artículo 45 del Código

Fiscal de la Federación, hipótesis en la que se prevé que la conclusión de la visita puede tener lugar inclusive en las oficinas de las autoridades fiscales, dado que el contribuyente pudiera no disponer de un aparato de fotocopiado, no podemos pensar sino denominar tal acción como "sustracción de documentos del recinto visitado", lo cual se opone al precepto constitucional de mérito. Por otra parte, no se aclara a cargo de quien correrán los gastos que se generen si resultan ser cientos las constancias que han de ser revisadas debido al volumen de las actividades del visitado.

QUINTA.- La instancia de inconformidad prevista en ordenamientos anteriores, daba oportunidad al visitado de presentar diversos medios de prueba tendientes a desacreditar los hechos asentados por los visitadores, sin embargo con las sucesivas reformas al Código Fiscal de la Federación, encontramos que no solamente se redujo de 45 a 20 días el término durante el cual el visitado podía presentar pruebas, sino que se dispuso que exclusivamente sería admisible la prueba documental para el fin de desvirtuar lo asentado en las actas de visita. Creemos que si la inconformidad mencionada cumplía la función de permitir al visitado el derecho de audiencia y demostrar el cumplimiento a las obligaciones fiscales a las que se encontraba sujeto, desvirtuando en su caso lo asentado por los visitadores, juzgamos que si a pesar de concederle tal oportunidad se le impide rendir las pruebas necesarias en su defensa, se produce en agravio de éste una situación de indefensión. No es comprensible la limitación al contribuyente al momento de aportar elementos de prueba pues entonces se le resta sentido a esa oportunidad de inconformarse, y por otra parte la autoridad no acopiará los elementos que constaten que el visitado ha dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

hechos controvertidos. Dado que la carga de la prueba recae sobre el visitado, pues es a él a quien concierne acreditar que ha cumplido sus obligaciones tributarias, no es justo que se le impida probar tal extremo con los medios idóneos a su alcance como pudiera ser una pericial contable, o la testimonial a cargo de los testigos de asistencia; tan solo acatando los principios de que las pruebas estén relacionadas con los hechos que se pretende probar y que sean legalmente reconocidas, por lo que es necesario que el Código Fiscal de la Federación deba permitir desvirtuar lo asentado en actas por los visitadores con los medios de prueba distintos a la documental que aporte el visitado.

OCTAVA. - Si el Legislador aprobó una propuesta del ejecutivo con el ánimo de simplificar trámites sin reparar en el detalle que ante la inconformidad de los contribuyentes que ven limitada su oportunidad probatoria, seguramente la resolución que como resultado de la visita domiciliaria emita la autoridad, será impugnada primeramente a través de medios ordinarios de defensa hasta, en su caso, llegar al juicio de amparo, es obvio que se alejó de su objetivo de simplificación administrativa, pues ahora existe una enorme carga para las autoridades tanto administrativas como judiciales en virtud de que se han incrementado las promociones que contienen medios de defensa porque el contribuyente no pudo demostrar en la revisión fiscal que cumplió con sus obligaciones pues, en su caso, en la instancia de aclaración sólo pudo presentar documentos que durante la propia revisión se presentaron a los visitadores y que en muchas ocasiones éstos no quisieron tomar en consideración con el perjuicio correspondiente para el visitado.

NOVENA. - Desde hace varios años se habla de una reforma fiscal integral que, sin duda, deberá contener la necesaria reforma a la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación a efecto de que el particular al que se le practique una revisión fiscal pueda presentar toda clase de pruebas antes de que se le finque un crédito fiscal y sólo pueda presentarlas hasta el momento que, en su caso, ejercite los medios de defensa procedentes.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, S. A. 3a. ed. México. 1986.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. (Regímenes Federal y Distrital Mexicanos). Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa. 2ª. ed. México, 1990.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. 10ª. Ed. México 1996.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S.A. 18ª. ed México 1984.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla, S.A. de C.V. 2ª ed. México 1993
- CARTAS SOSA, Rodolfo - AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Editorial Themis, S. A. de C.V. Colección Ensayos Jurídicos. México. 1994.
- DE LA CUEVA, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación Editorial Porrúa, S.A. México. 1988.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores. 3ª. ed. México. 1995.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. 15ª. ed. México. 1988.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, S.A. México. 1981.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. 31ª. ed. México 1995.

- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. 34ª. Ed. México. 1996.
- LOMELÍ CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, S.A. México. 1979
- LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa, S. A. México. 1990.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. 12ª. Ed. México. 1993.
- MONTIEL Y DUARTE, Isidro. Estudio sobre Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S.A. 5ª ed. México. 1991
- POLO BERNAL, Efraín. El Juicio de Amparo contra leyes. (Sus Procedimientos y Formulario Básico). Editorial Porrúa, S. A. México. 1991.
- PONCE RIVERA, Alejandro. La Autocorrección Fiscal a través del Desarrollo de Visitas Domiciliarias. ISEF, S.A. México 1997.
- PORRÚA PÉREZ, Francisco. "Teoría del Estado". Editorial Porrúa, S.A. Vigésimo sexta edición México 1993
- PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero Traducción Alfonso Cortina Gutiérrez. Editorial Porrúa, S.A. 2ª. ed. México. 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, S A. de C.V. 2ª. ed. México 1994
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, S.A. de C.V. 2ª. ed. México. 1993.
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano Editorial Cárdenas. 7ª. ed. México 1986

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Editorial Themis, S.A. de C.V. 5a. ed. México. 2000.

LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Editorial Themis, S.A. de C.V. 5a. ed. México. 2000.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Editorial Themis, S.A. de C.V. 25a ed. México 2000.

CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. Editorial Themis, S.A. de C.V. 5a. ed. México. 2000.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Editorial Themis, S.A. de C.V. 31a. ed. México. 2000.

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Editorial Themis, S.A. de C.V. 25a. ed. México. 2000.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Editorial Themis, S.A. de C.V. 25a. ed. México. 2000.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Editorial Themis, S.A. de C.V. 31a ed. México. 2000.