



885209
UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO
EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO 1

FACULTAD DE DERECHO
INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

289446

**VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR
LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES
FISCALES: "Análisis a la adición del
artículo 49 al Código Fiscal de la
Federación".**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
GERARDO ARCE RODRÍGUEZ .**

**DIRECTOR DE TESIS:
LIC. JESÚS TOVAR BALDERAS**



ACAPULCO, GRO.

2001.



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.

DEDICATORIAS.

A LA UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO, A. C.

Por cobijar en sus aulas a los nuevos profesionistas de Acapulco, orgullosos de honrar su nombre como bandera enarbolada.

A LA FACULTAD DE DERECHO.

Por la calidad en la enseñanza de la abogacía dada a sus egresados.

A LOS PROFESORES.

Por hacer escuela, transmitiendo el conocimiento que en la vida han adquirido.

A MIS PADRES.

Gracias por darme el ser, por sus consejos, atenciones y sobre todo por apoyarme con esta profesión en la que hoy doy un paso más.

Gracias madre por toda tu sabiduría.

A MIS HERMANOS.

Por que no obstante lo difícil de la vida diaria, la sangre, los sentimientos y la vida misma nos une.

Con especial aprecio a todas aquellas personas que he tenido el gusto de conocer en el foro y a las cuales les debo parte de mi formación profesional.

A todos gracias.

INTRODUCCIÓN.

Este trabajo nace de una inquietud personal desde el día 16 de abril de 1995, en que llegue como prestador del servicio social al área de lo Contencioso "1", de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Acapulco, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en la cual el primer asunto asignado a mi cargo, correspondió al juicio de nulidad N°. 225/95, promovido por Anremax, S. A. de C. V., y que versó precisamente sobre la expedición de comprobantes fiscales y el cual fue resuelto por sentencia definitiva dictada por la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación, el día 12 de marzo de 1996, en la que se declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.

Sin duda alguna, como toda persona que se inicia en el camino de la abogacía, significó un gran reto el tener el primer asunto en manos y defenderlo con la mayor certeza jurídica, pues defender una causa no representa días de grandeza o de desgracia, sino la conciencia de una responsabilidad que vuelve su mirada hacía la justicia.

Así, al analizar la demanda interpuesta con lo resuelto por la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación, surgieron en mi un sinnúmero de dudas respecto a las visitas de inspección para verificar el cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realizan con el público en general.

Inquietudes aquéllas que se fueron disipando en la medida en que me adentraba más a la materia fiscal, no obstante que ya cobijaba la idea de abordar el tema en la tesis profesional, ello en razón de que los contribuyentes pretendían sujetar las visitas de tal índole, al procedimiento sujeto para las visitas domiciliarias de auditoría, situación que es del todo diferente.

Lo anterior en virtud de que las primeras sólo tienen como objetivo el verificar el cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales, mientras que en las segundas su objetivo consiste en revisar la contabilidad de los contribuyentes ya sea de manera directa (visita domiciliaria), o indirectamente (revisión de gabinete o escritorio), para comprobar el entero de sus contribuciones a que se encuentran afectos.

Cabe mencionar que en 1995, tal facultad de comprobación de la autoridad fiscalizadora, no contaba con un procedimiento regulado por el Código Fiscal de la Federación, y que no fue sino hasta 1996, que se estableció en el Decreto por el cual se EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS, publicado en el Diario Oficial de la Federación, de 15 de diciembre de 1995, con vigencia a partir del 1º de enero de 1996.

Así, con motivo de tal decreto, en la Universidad Americana de Acapulco, A. C., se realizó un ciclo de conferencias el día 25 de enero de 1996, con el nombre de " Análisis Jurídico de las Reformas Fiscales para 1996 ", en las cuales se trató el tema relacionado con la facultad de comprobación prevista por

la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la adición del numeral 49 del mismo ordenamiento legal, en la que se señaló concretamente que el procedimiento previsto por el último precepto mencionado, resultaba violatorio de la garantía de legalidad consagrada en el dispositivo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello en razón de que el mismo permitía entender (notificar) la orden respectiva con el visitado, su representante legal, encargado o con quien se encuentre al frente del establecimiento.

Tal comentario vino a despertar un interés mayor en abordar este tema en la tesis que más adelante tendría la oportunidad de elaborar.

Resulta importante destacar la evolución que ha tenido este tipo de procedimiento en los diversos órganos jurisdiccionales, ya sea en el H. Tribunal Fiscal de la Federación, o Tribunales Colegiados de Circuito.

El trato dado a esta facultad de comprobación por el Tribunal Fiscal de la Federación, en el año de 1995, consistía en declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, por que a consideración de ese órgano colegiado, las órdenes de verificación de este tipo, deberían señalar el período al que se sujetaría la diligencia por parte de la autoridad exactora, ya que al no hacerlo así y dejar al arbitrio de los verificadores tal circunstancia, colocaban al particular en un estado de total indefensión.

Igualmente concluían en señalar que para la práctica de estas diligencias, se debería notificar al visitado o a su representante legal la orden respectiva, y que en caso de no encontrarlos, existía la obligación por parte de la autoridad de dejar citatorio para su atención al día hábil siguiente.

Criterios aquéllos que se cambiaron a raíz de las reformas de 1996, y con el cambio de Magistrados de la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación.

En la actualidad, aún y cuando existe ya todo un procedimiento que regula la facultad de comprobación de la autoridad fiscal contenida en el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación, los litigantes pretenden sujetar la práctica de la diligencia de trato, al procedimiento de las visitas de auditoría.

En este sentido, es de señalarse que en cada una de las facultades de comprobación a que alude el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, revisten características propias diversas entre cada una de ellas, de ahí que resulte infundado el pretender que en los casos de órdenes de verificación, se deban cubrir los mismos requisitos exclusivos para la práctica de visitas de auditoría.

Sin duda alguna que la escasa bibliografía sobre las visitas de verificación para la expedición de comprobantes fiscales, ha obligado a estudiosos

del ámbito fiscal a abordar el tema desde una perspectiva práctica, que conlleve con ello al establecimiento de criterios por parte de los Tribunales del País.

Consciente además de la problemática existente en el foro respecto del procedimiento que envuelve a tales visitas de verificación, se optó por analizar el tema de una forma ordenada y estructurada sencillamente, con una secuencia lógica que permita a los lectores entenderlo desde lo elemental hasta lo complejo del mismo.

El análisis realizado en el presente trabajo va de lo general a lo particular, utilizando para ello desde los tópicos más comunes que permitan adentrarse fácilmente al lector.

Es pues nuestra inquietud, la que responde a tratar de explicar un poco lo que sucede en la práctica, explicando para ello desde la simple y elemental obligación de llevar contabilidad de conformidad a las leyes, hasta las consecuencias legales que trae aparejada su omisión.

La expedición de comprobantes fiscales resulta en este orden de ideas, una obligación ex lege, que forma parte de la contabilidad de las personas, tanto físicas como morales.

En este sentido y considerando la trascendencia del tema, el mismo se ha analizado de la forma siguiente:

En el capítulo primero se hace una somera introducción sobre la importancia de que los contribuyentes lleven su contabilidad de conformidad a las leyes tributarias, haciendo énfasis en la expedición de comprobantes fiscales, ya que estos forman parte de aquella.

Con relación al segundo capítulo, se hizo necesario establecer la conceptualización del cateo y de la visita domiciliaria de carácter fiscal, estableciendo asimismo sus diferencias y similitudes de tal forma que estos se hagan entendibles.

En el tercer capítulo se aborda la forma en que las autoridades fiscales verifican el correcto cumplimiento de la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan, precisándose las características de estos, así como también el objetivo fundamental de las visitas de verificación de tal índole.

Por su importancia en el capítulo cuarto se analizan los preceptos legales que sirven de fundamento legal a la autoridad exactora para el ejercicio de sus facultades de comprobación, concretamente para las visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, destacando las formalidades establecidas tanto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como por el Código Fiscal de la Federación.

En relación con el capítulo quinto, se trata el procedimiento que encierra a este tipo de visitas de verificación establecido en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, apoyando su análisis con la interpretación de la ley, doctrina y criterios jurisdiccionales.

Por último, interesante resulta también lo desarrollado en el capítulo sexto, donde se encuentran las consecuencias legales que implica el no llevar la contabilidad de acuerdo a la ley, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación en relación a la obligación de expedir comprobantes fiscales.

En el desarrollo del trabajo se observa un análisis teórico-práctico del tema, pretendiendo con ello que se conozca lo que sucede actualmente respecto de la facultad de comprobación de la autoridad para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

Quizás pues, uno de los problemas más serios en materia fiscal relativo a la aplicación de las leyes de la materia, es la interpretación que se hace a las mismas, de tal suerte que se busca entender el procedimiento contenido en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, desde una óptica personal, apoyándolo como anteriormente se dijo, con doctrina y criterios jurisdiccionales.

Sirva pues este trabajo como una humilde aportación del que escribe para conocer más acerca del procedimiento que envuelve el entorno para la práctica de visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales.

ÍNDICE.

CAPÍTULO PRIMERO.

OBLIGACIONES FORMALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD: LOS PRINCIPALES DEBERES, ALCANCES DE LA CONTABILIDAD, SU BASE JURÍDICA.....Pág. 1-18.

- 1.1.-Introducción.
- 1.2.-Planteamiento del problema.
- 1.3.-Objetivo general.
- 1.4.-Hipótesis.
- 1.5.-Marco teórico y conceptual.
- 1.6.-Relación jurídica tributaria y obligación tributaria.
- 1.7.-Las obligaciones tributarias y el principio de legalidad.
- 1.8.-Las obligaciones tributarias como obligaciones "ex-lege".
- 1.9.-Sujetos obligados.
- 1.10.-Alcance del concepto de contabilidad.

CAPÍTULO SEGUNDO.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.....Pág. 19-38.

- 2.1.-Concepto de cateo.
 - 2.2.-Concepto de visita domiciliaria.
 - 2.3.-Diferencias y similitudes entre el cateo y la visita domiciliaria.
-

CAPÍTULO TERCERO.

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

.....Pág. 39-58.

- 3.1.-Verificación por parte de la autoridad hacendaria.
- 3.2.-Características de los comprobantes fiscales.
- 3.3.-Objeto de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales.
- 3.4.-Generalidades de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de los comprobantes fiscales.

CAPÍTULO CUARTO.

MARCO LEGAL.....Pág. 59-70.

- 4.1.-Artículo 16 Constitucional.
- 4.2.-Artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación.
- 4.3.-Artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO QUINTO.

PROCEDIMIENTO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.....Pág. 71-106.

- 5.1.-Entrega de la orden de verificación.
- 5.2.-Habilitación de días y horas inhábiles.

- 5.3.-Identificación de los visitadores.
- 5.4.-Designación de testigos.
- 5.5.-Levantamiento del acta.

CAPÍTULO SEXTO.

CONSECUENCIAS DE LA ORDEN DE VISITA DE VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

.....Pág. 107-118.

- 6.1.-Formulación de resolución.
- 6.2.-Infracción.
- 6.3.-Sanción.

CONCLUSIONES.....Pág. 119-122.

PROPUESTA.....Pág. 123-127.

ANEXOS.....Pág. 128-144.

BIBLIOGRAFÍA.....

CAPÍTULO PRIMERO.

OBLIGACIONES FORMALES EN MATERIA DE CONTABILIDAD: LOS PRINCIPALES DEBERES, ALCANCES DE LA CONTABILIDAD, SU BASE JURÍDICA.

1.1.-Introducción.

1.2.-Planteamiento del problema.

1.3.-Objetivo general.

1.4.-Hipótesis.

1.5.-Marco teórico y conceptual.

1.6.-Relación jurídica tributaria y obligación tributaria.

1.7.-Las obligaciones tributarias y el principio de legalidad.

1.8.-Las obligaciones tributarias como obligaciones "ex-lege".

1.9.-Sujetos obligados.

1.10.-Alcance del concepto de contabilidad.

1.1.-INTRODUCCIÓN.

Hasta hace relativamente poco tiempo, la contabilidad operaba dentro del campo micro económico. La empresa constituía el único objeto de la misma, sin embargo, en los últimos años la contabilidad ha ampliado de modo extraordinario sus propios objetivos, ya no se limita a cumplir una función jurídica ni a poner de manifiesto el resultado obtenido por la empresa durante un ejercicio determinado. La contabilidad tiende ya a cumplir nuevos objetivos económicos y financieros, como por ejemplo de neto carácter fiscal.

Al respecto cabe citar lo dicho por el maestro Candelario Miranda Amador, al decir que "El aspecto contable es el punto medular de todo contribuyente, puesto que refleja no sólo la situación financiera de la actividad económica, sino también el efecto fiscal. Es importante citar que sin los registros contables no solamente se desconocerían los rendimientos de una empresa, sino que sería imposible el cálculo de los impuestos, de ahí que hoy en día, toda persona involucrada en el ámbito empresarial dedique parte de su tiempo, al desarrollo de un buen sistema contable que le permita conocer en cualquier momento no solamente las finanzas del negocio, sino también su carga fiscal."¹

En el presente trabajo se describirán las obligaciones en materia de contabilidad, se señalarán los sujetos obligados y se analizarán las sanciones que

¹ MIRANDA AMADOR, Candelario, *Análisis Práctico de los Impuestos*, 1ª Reimpresión a la 1ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1997. Pág. 37.

se imponen a los contribuyentes que no cumplen con esta obligación direccionado al estudio del tema de la expedición de comprobantes fiscales por las actividades que se realizan con el público en general.

1.2.-PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

¿ De qué manera repercute en los contribuyentes el no cumplir con la obligación de llevar contabilidad en los términos previstos por la ley. ?

1.3.-OBJETIVO GENERAL.

Demostrar que al no cumplir los contribuyentes con la obligación de llevar su contabilidad en los términos que señalan las leyes fiscales, trae entre otras consecuencias la imposición de sanciones tanto pecuniarias, administrativas y corporales.

1.4.-HIPÓTESIS.

Entre mayor sea el número de contribuyentes que cumplan con este deber, menor será el número de sanciones que impongan las autoridades fiscales por infracciones relacionadas con la citada obligación. V. gr. Expedir comprobantes fiscales.

Unidad de análisis: El sujeto pasivo de la relación tributaria.

Variable independiente: Cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad.

Variable dependiente: Sanciones impuestas por las autoridades fiscales.

Elementos lógicos: entre mayor sea.-menor será.

Cumplimiento de la obligación.-Sanción impuesta por la autoridad.

1.5.-MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.

La contabilidad es un registro metódico de las operaciones de una persona física o moral y es importante porque desde el punto de vista mercantil, sirve al empresario para controlar el movimiento de sus valores, conocer el resultado de sus operaciones, su posición con respecto a los acreedores y sirve en todo momento de medio de prueba de su actuación comercial.

Las razones mencionadas muestran la conveniencia de establecer un adecuado sistema de contabilidad. Llevar contabilidad es norma de técnica comercial, cuya inobservancia acarrea normalmente la quiebra, la cual en opinión del tratadista Mantilla Molina, "es un hecho que puede tener graves repercusiones

económicas, afectar a otros comerciantes y, siquiera de modo indirecto, a la sociedad entera. De aquí que la norma técnica se transforme en norma jurídica y que la ley imponga a los comerciantes el deber de "llevar cuenta y razón de todas sus operaciones....."²

Lo anterior se corrobora con lo dispuesto en el artículo 33 del Código de Comercio, que establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 33.-El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberán satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A).-Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.

² MANTILLA MOLINA, Roberto, *Derecho Mercantil*, 24ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1993. Pág. 148.

B.-Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa.

C).-Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

D).-Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales.

E).-Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.³

De lo anterior se desprende que el comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de todas sus operaciones y para ello es necesario que utilice tres libros por lo menos: el de Inventarios y Balances, el libro general de Diario y el libro Mayor o de cuentas corrientes.

Tocante al libro de Inventarios y Balances, es un punto de orden que el comerciante no debe dar principio a sus operaciones o negocios sin que formule un previo inventario de todos sus bienes que formen su activo, todas las

obligaciones que formen su pasivo, y haga un balance y comparación entre ambas, para estimar el capital exacto con que da principio a aquellos negocios.

Por lo que se refiere al Diario, es un libro analítico donde se hace constar día por día y en orden cronológico, todas las operaciones que en su tráfico hace el comerciante.

En el libro Mayor se asientan agrupándolos metódicamente, los asientos del libro Diario, para conocer en cualquier momento el estado de las cuentas individuales de quienes tienen relaciones con el comerciante.

Los libros de comercio son documentos que están destinados a representar realidades y a reflejar la actividad de la empresa desde el punto de vista funcional. Los asientos contables son a su vez, declaraciones. Esto es, exteriorizaciones mediante signos sensibles de unos acontecimientos del mundo real, a los cuales el ordenamiento atribuye ciertas consecuencias sin necesidad de que se dirijan a un destinatario determinado.

Como afirma de La Cuesta Rute, "tradicionalmente se ha visto en los libros de los comerciantes un medio de prueba de sus operaciones"⁴. En la actualidad y junto a esa perspectiva, la contabilidad constituye un instrumento

³ Artículo 33 del Código de Comercio.

⁴ DE LA CUESTA RUTE, José María, *La Contabilidad en el Código de Comercio*, Revista Española de Financiamiento y Contabilidad.-1973.

ordenado a la protección de quienes se relacionan con el comerciante y de las personas que integran sus formas sociales.

El Fisco también tiene interés en la contabilidad mercantil, principalmente porque le permite averiguar las utilidades que constituyen la base del impuesto, el volumen de mercancías producidas que son objeto de gravamen, **o las operaciones que están sujetas a contribución**. Es por eso que a través de las distintas leyes fiscales se precisan las personas que están obligadas a llevar contabilidad, se establecen las reglas que se deben observar y se señalan las sanciones a que se harán acreedoras en el caso de incumplimiento de la citada obligación.

En este sentido debe señalarse que la primera interacción entre el Fisco Federal y los causantes es propiamente la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Acorde a lo anterior se dice que "Quizas el primer contacto entre la administración y los contribuyentes, particularmente tratándose de impuestos directos, es el Registro Federal de Contribuyentes, a partir del cual la autoridad puede tener una relación de todas aquellas personas que normalmente causan contribuciones, lo que permite un control adecuado de la población que participa en las relaciones fiscales, y del cumplimiento de sus obligaciones."⁵

⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª Reimpresión a la 3ª Edición, México, D. F., Limusa, Noriega Editores. 1995. Pág. 149.

1.6.-RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Ante todo, es importante señalar como se cataloga a la obligación de llevar contabilidad y para ello es necesario diferenciar la obligación tributaria, de la relación jurídica tributaria.

La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la Ley, en la cuál se establecen de manera general y obligatoria las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cuál cuando su materia se refiere al cumplimiento de prestaciones tributarias, se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria.

Al respecto, la relación jurídica se ha definido como “el vínculo que une a dos o más sujetos de derecho, por el cual uno de ellos (acreedor), titular de un derecho subjetivo, puede exigir del otro (deudor) el cumplimiento de una obligación. Es una relación bilateral que establece una obligación y un derecho.”⁶

⁶ LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1995. Pág. 2.

Con el fin de precisar los conceptos de obligación y relación jurídica tributaria, es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que no obliga a nadie mientras no se realice el presupuesto establecido en ella. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, mismas que serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Por ejemplo, la norma puede prever la naturaleza de "contribuyente" a todo sujeto que realice actividades empresariales y mientras una persona no efectúe ese tipo de actividades, es decir; mientras no se encuentre en el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas.

Por tanto, respecto de esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivadas de esa norma; es decir, no habrá relación jurídica tributaria.

Sin embargo, al realizar el presupuesto normativo de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. De lo anterior se puede concluir, que la relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos que trae como consecuencia el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Así, este concepto permite identificar a la relación jurídica tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues se advierte que la relación jurídica

como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto los derechos como las obligaciones, de donde se deriva que la relación tributaria es el todo y la obligación tributaria, sólo una de sus partes.

Gregorio Sánchez León, establece que "cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho, previsto en la ley fiscal como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal, que implica la obligación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo contribuyente y el objeto que es la prestación del tributo."⁷

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, denomina "relaciones jurídicas fiscales, las que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar."⁸

Ahora bien, es indispensable precisar el contenido de la obligación tributaria, pues algunos autores consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además con un hacer, un no hacer y otros hasta con un tolerar, como ya quedó asentado.

⁷ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 9ª Edición, Baja California, México. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1994.

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 16ª Edición, México, D. F. Edit. Porrúa, 1990. Pág. 451.

Mario Pugliese, señala que por objeto de la obligación tributaria, "se entiende la prestación pecuniaria debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente), por medio de la cual la obligación tributaria se extingue."⁹

Emilio Margáin Manautou, se encuentra en la misma postura al expresar en su Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Pág. 292, que la obligación tributaria "es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago la extingue".¹⁰

Esta corriente, explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado, por lo que la materia substancial del Derecho Tributario es la relativa a la recaudación, dejando de lado otros aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con la de contribución.

Al respecto, cabe destacar la opinión del tratadista argentino Dino Jarach, que expone en su Hecho Imponible, que el Derecho Tributario es una rama plenamente integrada, y que sólo para efectos didácticos se hace la diferenciación en Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Sustantivo, Derecho Tributario Administrativo, etc., de donde se deriva que el Derecho Tributario comprende todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico

⁹ PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1976.

de la imposición, los cuáles se encuentran sistematizados en una rama autónoma del derecho, lo que trae como consecuencia que la obligación, como parte fundamental de esta disciplina se debe considerar como una conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

Con independencia de lo anterior, cabe señalar que algunos autores denominan obligación principal a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones accesorias o secundarias. La anterior diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y por lo tanto sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva, lo cual no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que las obligaciones de hacer o no hacer o de tolerar, son independientes de las de dar y es más, aquellas pueden existir aún sin que existan estas, o subsisten después de que se haya extinguido la obligación de dar.

Por ejemplo, las obligaciones formales de hacer y no hacer, como inscribirse en determinados registros o **llevar contabilidad**, son independientes de la obligación de pagar las contribuciones. De lo anterior se colige que no son obligaciones accesorias, ni tampoco secundarias, toda vez que estas son tan importantes como la obligación de dar, ya que sin ellas la recaudación sería de muy difícil realización.

¹⁰ MARGÁIN M., Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. Edición, Universitaria Potosina, San Luis Potosí, México, 1985. Pág. 292.

De lo expuesto se concluye, que la obligación tributaria tiene como contenido, toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer, de no hacer, o de tolerar. De esta manera, se identifica a la conducta de dar, **como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales.**

1.7.-LAS RELACIONES TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Es una exigencia derivada del artículo 31 fracción IV Constitucional, que la ley, tanto en sentido formal como material, debe definir en forma exhaustiva los supuestos y los elementos de las obligaciones tributarias sustantivas.

1.8.-LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS COMO OBLIGACIONES "EX-LEGE".

La relación jurídica tributaria, es una relación obligatoria "ex-lege", es decir; que nace de la ley, y como todas las relaciones obligatorias que nacen de la ley, necesita para surgir concretamente que se verifique un hecho jurídico, o sea, un hecho previsto y definido en todos sus términos por la ley, cuya verificación produce efectos jurídicos, es decir; da origen a esa relación.

Respecto al nacimiento de la obligación tributaria, el jurista Manuel Andreozzi, señala que "La obligación tributaria es una figura de derecho público

que nace como una manifestación de imperio, que tiene su órbita dentro del derecho público. Es una relación jurídica de voluntades, tiene como fuente la ley y es aplicada por la potestad tributaria, a la que la Constitución ha dado atribución suficiente.”¹¹

En este mismo sentido se señala que los hechos por sí mismos, considerados aisladamente, no pueden dar nacimiento a una obligación fiscal, por lo que es en la ley donde se establecen en forma objetiva y general, todas las circunstancias o presupuestos de hecho de los cuales se puede derivar la obligación tributaria, es decir, “las normas fiscales deben prever los hechos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias, el monto de estas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde.”¹²

Por último, resulta relevante también citar lo dicho por Jacinto Faya Viesca, que señala que “El objeto del impuesto tiene su existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza.”¹³

Lo anterior se robustece con la siguiente Tesis de Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación: **(ver anexo 1)**.

¹¹ ANDREOZZI, Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Edit. Tipográfica, Editora Argentina, Buenos Aires, 1951. Pág. 176.

¹² JARACH, Dino, *El hecho Imponible*, Edit. Liceo Cima. Buenos Aires, 1943. Pág. 30.

¹³ FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1986.

Tratándose de las relaciones de carácter formal, debe hacerse una distinción, pues existen algunas que tienen su origen directamente en la ley, como la de inscribirse en los registros de contribuyentes o llevar contabilidad, mientras que existen otras relaciones que requieren de un acto administrativo concreto para que nazcan en relación con un determinado sujeto. Por ejemplo, soportar una visita domiciliaria, cuyo análisis es objeto de estudio en el presente trabajo.

1.9.-SUJETOS OBLIGADOS.

Una vez que ha quedado precisado que la obligación de llevar contabilidad es de carácter formal y que se encuentra contenida dentro de una relación tributaria, es necesario enfatizar que los sujetos obligados a ello lo son tanto las personas físicas como las morales.

Al respecto Jiménez González, define al contribuyente como la "persona física o jurídica que por imperio de ley, asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria estando por tanto obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo (fisco) consistente en la entrega de una suma de dinero..."¹⁴

1.10.-ALCANCE DEL CONCEPTO DE CONTABILIDAD.

¹⁴ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Ediciones Contables y Administrativas, S. A. de C. V., 3ª Edición, México, D. F., 1993. Pág. 209.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes. Ello de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Quando se haga referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y los registros contables, cuentas especiales, libros y registros sociales, **por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.**

Tiene aplicación sobre el particular la Tesis de Jurisprudencia sostenida por la Sala Regional de Morelos del H. Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra dice: **(ver anexo 2).**

Así, una vez hecha una somera introducción sobre la importancia de llevar contabilidad, pues la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realizan con el público en general, es parte integrante de ella, pasamos al estudio en sí de la visita de verificación.

Facultad de comprobación de la autoridad exactora prevista por el artículo 42 fracción V en relación con el 49 ambos del Código Fiscal de la

Federación, orientada a comprobar el acatamiento a las disposiciones fiscales, de conformidad con la norma general prevista por el numeral 16 Constitucional.

CAPÍTULO SEGUNDO.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.

2.1.-Concepto de cateo.

2.2.-Concepto de visita domiciliaria.

2.3.-Diferencias y similitudes entre el cateo y la visita domiciliaria.

2.1.-CONCEPTO DE CATEO.

El constituyente de 1917, tuvo a bien establecer salvedades a los particulares, a efecto de garantizarles el pleno respeto de sus garantías individuales frente al Estado. Sin embargo, la sociedad va cambiando y el orden jurídico debe evolucionar a la medida de aquella para ajustarse a sus necesidades y así prever las situaciones que se presenten en determinado momento.

No dudamos, que en ese entonces las normas jurídicas revestían un carácter vanguardista e innovador, y que las mismas funcionaban de acuerdo a los casos y las necesidades de esa época.

Hoy en día, aún y cuando se siguen garantizando esos derechos subjetivos a los que hacemos referencia, es necesario buscar nuevos mecanismos para seguir con el pleno respeto al orden social por parte del Estado, ante la diversidad existente de legislaciones, ya sean estas Locales, Estatales o Federales.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en el apartado que nos interesa para efecto de nuestro estudio, ~~que la autoridad administrativa al practicar visitas domiciliarias para~~ comprobar el acatamiento a las disposiciones fiscales, se sujetará a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Tenemos así, que el artículo en comento en dicho apartado, mantiene la misma redacción con la que se plasmó en el texto original de nuestra Carta Magna de 1917. Creemos que por lo que toca a este precepto constitucional, debe seguir en la misma forma en que se encuentra.

Por lo tanto, no compartimos la idea que al señalar dicho artículo a que en la práctica de visitas domiciliarias realizadas por autoridad administrativa para comprobar el acatamiento de las disposiciones fiscales, se deberán sujetar a las leyes respectivas **y a lo prescrito para los cateos**, de margen a confusión alguna, pues entre ambas figuras jurídicas, aún y cuando las dos revisten características similares en su esencia, discrepan en su objetivo o finalidad, tal como lo veremos más adelante.

Así pues, tenemos que las garantías mínimas que debe observar el Estado para la práctica de dicha diligencia, deben ser las que la propia Constitución prevé para los cateos.

Por ello, nuestra inquietud de pronunciarnos en el sentido de que el legislador se mantenga al margen de dicho párrafo, pues el mismo sigue cumpliendo la finalidad con que fue creado.

Existe una diversidad de doctrina y de autores que se refieren al estudio y conceptualización del cateo y de las visitas domiciliarias, sin embargo,

consideramos que es dable sólo ocuparnos de algunas de estas, en razón de que a nuestra forma de ver encierran mejor tal connotación.

Así tenemos que por orden de importancia, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte que nos interesa señala:

“En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirse una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”¹

Ahora bien, el Código de Procedimientos Penales para el Estado de Guerrero, en su Título Segundo Capítulo V artículos 34 y 35, que sólo invocamos para mero efecto comparativo de nuestro trabajo, prevé:

¹ Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"ARTÍCULO 34.-El cateo tiene por objeto la detención de personas o la búsqueda y aseguramiento de objetos relacionados con un delito. Cuando el Ministerio Público estima necesaria la práctica de un cateo, durante la averiguación previa o en el curso del proceso, lo solicitará a la autoridad judicial, motivando y fundando su requerimiento. Si lo estima pertinente, el juez practicará la diligencia, en los términos previstos por el artículo 16 de la Constitución General de la República. La diligencia se ajustará estrictamente a lo dispuesto en el mandamiento judicial. Si con el motivo del cateo se hallan elementos que permitan suponer la comisión de otro delito perseguible de oficio, se dejará constancia en el acta respectiva para los efectos que legalmente correspondan.

El cateo se practicará entre las seis y las dieciocho horas, salvo que por la urgencia del caso sea necesario realizarlo en otro momento, con orden expresa del tribunal."

"ARTÍCULO 35.-Se levantará acta pormenorizada de los resultados del cateo, que suscribirán,

además del funcionario que presida la diligencia, su secretario o testigos de asistencia, así como los responsables y ocupantes del lugar cateado, si desean hacerlo; en caso de que éstos no quisieren firmar, se hará constar en el acta. Se levantará inventario de los objetos recogidos, que se conservarán relacionados con la averiguación previa o el proceso. Si el inculpado estuviese presente, se le mostrarán los objetos para que los reconozca y se dejará constancia de lo que desee manifestar.

Se observarán las normas especiales aplicables cuando se trate de cateo a lugares o en relación con personas protegidos por inviolabilidad o inmunidad, o sujetos a otras disposiciones.

Cuando el cateo se practique sin intervención judicial o se incumplan las disposiciones del mandamiento respectivo, la diligencia carecerá de valor probatorio, aún cuando exista consentimiento de los ocupantes del lugar, a no ser que se demuestre en forma plena que estos lo concedieron libremente.

Incurrir en responsabilidad quien ordene o practique un cateo en contravención de lo estipulado en este precepto.”²

En este sentido Ignacio Burgoa, señala como cateo “El registro o inspección de sitios o lugares con el fin de descubrir ciertos objetos para evidenciar determinadas circunstancias, de aprehender a algún sujeto o de tomar posesión de un bien.”³

Así también, cateo es el “Reconocimiento judicial de un domicilio particular o edificio que no estén abiertos al público.”⁴

Por todo lo anterior, se concluye que el cateo es un medio a través del cual, la autoridad busca la detención de personas o el aseguramiento de objetos que estén relacionados con la investigación de un delito.

2.2.-CONCEPTO DE VISITA DOMICILIARIA.

Una vez analizado y aclarado el concepto anterior, es preciso ocuparnos de la connotación de la visita domiciliaria, para tener así, una visión de todo lo que rodea nuestro tan interesante estudio sobre la misma.

² Artículos 34 y 35 del Código de Procedimientos Penales para el Estado de Guerrero.

³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 27ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1995. Pág. 626.

No dudamos que el legislador al establecer en nuestra Carta Magna las visitas domiciliarias, lo hizo con el espíritu de que el Estado a través de ellas, pudiera verificar la observancia a las leyes tributarias, con el fin de constatar el correcto entero de los impuestos de las personas obligadas a ello, y en caso contrario hacerse de los mismos por medio del procedimiento a que venimos haciendo alusión, para no ver así menoscabada la función que se le ha encargado por mandato constitucional, como lo es la satisfacción del orden social mediante el gasto público.

Por lo que toca a este interesante tema, existe igualmente una diversidad de doctrina y autores que se han pronunciado al respecto señalando qué:

Las visitas domiciliarias, son: "el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas."⁵

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano, señala que las visitas domiciliarias, son: "el procedimiento regulado por el Código Fiscal de la Federación, que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los

⁵ DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 17ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1991, Pág. 149.

contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio Código Fiscal de la Federación les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”⁶

De lo antes transcrito se desprende con meridiana claridad que en términos generales, la conceptualización de este tópico es similar en la forma que es tratada por los autores en el sistema jurídico mexicano.

No siendo óbice a lo anterior, el hecho de que en algunos casos se le confunda con el cateo, pues como lo hemos señalado este tiene un objetivo concreto.

Por lo que toca a las visitas domiciliarias de carácter fiscal, el objetivo de estas es que las autoridades hacendarias, mediante la revisión de los documentos, bienes y mercancías del contribuyente visitado, pueda analizar y posteriormente con base en los datos conocer la situación jurídica de la persona en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

~~Por lo anterior, es dable concluir que las visitas domiciliarias es el medio por excelencia a través del cual la autoridad fiscalizadora se cerciora de la~~

⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, op. cit. supra, nota 5, capítulo primero, Pág. 155.

situación fiscal del sujeto obligado con el pago de los impuestos, para que en caso de contravención a las leyes fiscales, pueda ejercer el procedimiento para hacerse de los mismos.

No obstante lo anterior, debe decirse que “la visita domiciliaria no debe convertirse en una estrategia de terror para el particular, ni en un instrumento de presión a favor de las autoridades.”⁷

No pretendemos una vez analizados ya las dos figuras anteriores, mantener una posición ecléctica al respecto, sino sólo evidenciar la más entendible para las personas que se encuentren inmiscuidas dentro de esta tan interesante materia, como lo es el derecho fiscal.

2.3.-DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE EL CATEO Y LA VISITA DOMICILIARIA.

Al referirnos en el primer apartado de este capítulo, a que no compartimos la idea de que el contenido del artículo 16 Constitucional en su antepenúltimo párrafo, se preste a confusión alguna al señalar que en la práctica de las visitas domiciliarias se deberán observar las formalidades prescritas para ~~los cateos; es por que creemos que nuestros legisladores sólo pretendieron al~~

⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 6ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1993. Tomo P-Z, Pág. 3253.

⁷ URBINA NANDAYAPA, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales, Desde la Orden de Visita...Hasta los Medios de Defensa*, 1ª Edición, México, D. F. Edit. SICCO, 1998. Pág. XIV.

señalar aquello, que en la práctica de las mismas, haya una regla u observancia mínima que el Estado satisfaga para que estas se computen legales, previendo así, que las garantías mínimas a las que hemos alusión, sean las del cateo, sin pretender que las dos revistan las mismas características.

Así pues, conforme al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la visita domiciliaria debe sujetarse a los mismos requisitos que los exigidos constitucionalmente para la práctica de los cateos, excepto en cuanto a la autoridad que debe emitir la visita domiciliaria, ya que mientras que en el cateo, el mandamiento (orden) proviene de la autoridad judicial, la visita domiciliaria, debe emitirse por autoridad administrativa; por lo que si en el caso concreto hablamos de las de carácter fiscal, estas deben ser expedidas por la autoridad fiscal.

En este sentido se ha pronunciado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis de Jurisprudencia visible en el Semanario Judicial de la Federación, Época 7-A, Volumen:217-218, parte primera, página 81, cuyo epígrafe reza: **(ver anexo 3)**.

De lo expuesto, se observa qué; las normas constitucionales deben examinarse de acuerdo a letra y deben ser interpretadas atendiendo fundamentalmente al verdadero sentido del precepto constitucional a su fin real.

Así tenemos, que atendiendo al criterio que antecede y una vez analizado el artículo 16 Constitucional en su antepenúltimo párrafo, nos es dable señalar que el constituyente quiso que las visitas domiciliarias fueran emitidas por la autoridad administrativa, pero respetando las garantías mínimas hacia el gobernado, como lo son las de el cateo, y que consisten en:

a).-Que conste por escrito.

b).-Expresarse el lugar que ha de inspeccionarse.

c).-La materia de la inspección.

d).-Se levante un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.

Al respecto se ha pronunciado el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la Tesis de Jurisprudencia, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Época 8-A, tomo VII-marzo, página 225, cuyo rubro reza: **(ver anexo 4)**.

Luego entonces, no creemos que exista confusión alguna al respecto, pues dicho precepto constitucional es claro al referirse a las visitas domiciliarias,

por lo que es de concluirse que las normas sólo deben ser interpretadas en los casos en que su sentido es oscuro, por lo que llevaría a las personas que pretendan interpretar tal norma, a desentrañar su significado haciendo uso de los distintos sistemas de interpretación que la doctrina ha elaborado, pero no es procedente pretender que deban interpretarse aquellas normas cuyo sentido es absolutamente claro, lo que sucede con el artículo 16 Constitucional.

Respecto a la materia que nos ocupa debe decirse que "la función interpretativa de la Ley Tributaria permite la consecución de la justicia fiscal, armonizando en la práctica los postulados constitucionales de proporcionalidad y equidad."⁸

Además, como bien lo señala Hugo Carrasco Iriarte, "la interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones del mismo."⁹

Visto lo anterior, tenemos que una vez materializada la visita domiciliaria (orden) esta difiere substancialmente en algunos aspectos, no en su origen, si no en su objetivo a los supuestos de legalidad que también deben cumplirse en el caso de la orden de cateo, mismos que se contienen en el siguiente cuadro comparativo:

⁸ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Reimpresión a la 12ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1997. Pág. 301.

⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 3ª. Edición, México, D. F., Edit. Harla, 1998. Pág. 176.

| CATEO. | VISITA DOMICILIARIA. |
|--|---|
| <p>1.-Su objetivo es inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto, debiendo señalar la orden respectiva el sujeto y la materia del cateo.</p> | <p>1.-Persigue únicamente el cercioramiento de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.</p> |

Como puede verse del cuadro comparativo aludido, en su punto número uno se observa el objetivo fundamental de los actos de autoridad.

En este sentido, el objetivo de ambas diligencias constituye un Argumentum a simili ad simile, que atiende a dos situaciones jurídicas semejantes.

En efecto, en este orden de ideas, aún cuando ambas situaciones jurídicas son actos de fiscalización (observación) propiamente dicho, contienen un elemento en común, que es la presencia de la autoridad en el domicilio del particular, y que en el caso de los causantes lo debe ser el fiscal.

Por tal, como se ha dicho, en las visitas domiciliarias, se deben aplicar las reglas de los cateos, señalando el objeto de la visita en forma específica, por

que la intención de la norma consiste en proteger el domicilio de los particulares frente a los posibles abusos que se llegaran a cometer por quienes se introdujeran en el mismo. Por tanto, hay analogía entre cateo y visita domiciliaria, pues la regla que obliga a la precisión de los objetos o personas que se buscan en una orden de cateo obedece a la misma protección del domicilio que la norma que obliga a precisar el objeto en una visita domiciliaria de auditoría.

En síntesis, el elemento común de ambos actos lo es la fiscalización; el cateo, el de observar algún lugar o aprehender a personas; y el de la visita domiciliaria el cerciorarse del acatamiento a las disposiciones fiscales.

| | |
|---|--|
| 2.-Sólo puede expedirla un juez. | 2.-La expide la autoridad administrativa. |
|---|--|

Del punto número dos, se desprende el elemento origen de ambas figuras jurídicas, siendo así que en tratándose de cateos, la orden respectiva deberá ser emitida por la autoridad judicial, según se infiere del propio artículo 16 Constitucional, mientras que por lo que toca a la visita domiciliaria, el mandamiento lo suscribirá la autoridad administrativa, que en el caso será la autoridad hacendaria, en lo que se refiere al cercioramiento de contribuciones, tal como se observa de la lectura del anexo 3.

| | |
|---|---|
| 3.-Busca personas para su detención, o | 3.-Exige (exhibir, mostrar) los libros y |
|---|---|

| | |
|---|---|
| el aseguramiento de objetos relacionados con un delito. | papeles indispensables, para comprobar la sujeción a las leyes tributarias. |
|---|---|

De este apartado podemos observar que el fin supremo del cateo lo es el aprehender a personas relacionadas con algún acto ilícito, o el aseguramiento de objetos relacionados con la misma causa, de aquí la principal diferencia con la figura de la visita domiciliaria.

De esta última, podemos señalar que la determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es el verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.

Por ende, para la práctica de esta diligencia, cuyo objetivo o dígame fin supremo lo es comprobar la sujeción a las leyes tributarias, debe darse a través de la exhibición-revisión, de los libros y papeles indispensables (llámese contabilidad).

| | |
|--|--|
| 4.-Se pueden asegurar objetos relacionados con un delito, que se conservarán relacionados con la averiguación previa o con el proceso. | 4.-Sólo puede asegurarse la contabilidad en casos muy especiales, como; cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar |
|--|--|

| | |
|--|--|
| | <p>maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y cuando al practicarse la diligencia los auditores descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva.</p> |
|--|--|

En la praxis, en el cateo, se hace común el aseguramiento de objetos relacionados con la causa ilícita o la aprehensión de las personas relacionadas con ella.

Contrario a ello, en la visita domiciliaria el supuesto de aseguramiento de la contabilidad de los contribuyentes, se circunscribe a situaciones específicas, como resulta ser el peligro eminente de que el causante se ausente o realice maniobras para impedirle al fisco federal el inicio o desarrollo de sus facultades de comprobación.

Otro supuesto que se hace común, es en tratándose de mercancías de procedencia extranjera, caso en el cual al descubrir los auditores tales bienes, se

procede a su aseguramiento al no percatarse del cumplimiento de la obligación respectiva.

| | |
|---|--|
| <p>5.-Se debe levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa por la autoridad judicial.</p> | <p>5.-Se deben levantar actas circunstanciadas en presencia de dos testigos propuestos por el contribuyente visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad hacendaria, (Salvo que se trate de visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, o de verificación de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, en las cuales sólo se debe levantar un acta. Pues se trata de situaciones que se desarrollan espontáneamente).</p> |
|---|--|

Tenemos que ya una vez practicada la diligencia, llámese cateo o visita domiciliaria, ambas coinciden en que se debe levantar para tal efecto un acta debidamente circunstanciada en presencia de testigos para dar fe de lo actuado ahí.

Por lo que toca al orden fiscal, las actas de inspección o auditoría fiscal encuadran dentro de un mero acto de trámite procedimental y que en modo

alguno pone fin a la vía administrativa, sino que tal como se ha reiterado en múltiples criterios jurisprudenciales, le sirve a la autoridad fiscal para ilustrarla y aportarle todos los datos necesarios para emitir la resolución correspondiente.

| | |
|---|--|
| <p>6.-Es un medio de prueba lo conocido con el desarrollo de este, siempre y cuando se realice con apego a la ley.</p> | <p>6.-Es un medio de prueba lo conocido por la autoridad administrativa en el desarrollo de la visita domiciliaria, siempre y cuando se realice con apego a la ley.</p> |
|---|--|

Coinciden ambas figuras en señalar que lo conocido por la autoridad, ya sea esta judicial o administrativa, dependiendo del tipo de diligencia realizada, constituye un medio probatorio para llegar a las conclusiones a través de su resolución final, siendo un aspecto jurídico elemental el que estas se realicen con estricta observancia a la ley respectiva.

| | |
|---|---|
| <p>7.-Con base en lo conocido por la autoridad judicial, se hace valer en la averiguación previa o el proceso.</p> | <p>7.-Con base en lo conocido por la autoridad administrativa, se procede a emitir la última acta parcial, en el cual se le dan quince días al contribuyente para que manifieste y desvirtúe lo consignado en las actas por la autoridad. (Salvo</p> |
|---|---|

| | |
|--|--|
| | cuando se trata de visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, caso en el cual se procede directamente a imponer la multa correspondiente). |
|--|--|

Por último, como se ha manifestado en líneas que anteceden, lo conocido por la autoridad y plasmado en las actas levantadas para tal efecto, le permite a la autoridad el emitir su liquidación en tratándose de visitas domiciliarias, dándole a los contribuyentes para tal efecto en este tipo de diligencias, plazo para desvirtuar lo consignado en ellas.

Mientras que por lo que respecta al cateo, el acta levantada le permite a la autoridad judicial hacerlo valer en la secuela procedimental.

En conclusión, pretendemos entonces, que una vez esbozadas las diferencias y similitudes de ambas figuras jurídicas, queden claro los elementos que las componen como lo son; el origen (autoridad emisora); el objetivo fundamental de cada una; y sobre todo, los aspectos fundamentales para que su práctica se compute legal.

CAPÍTULO TERCERO.

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

- 3.1.-Verificación por parte de la autoridad hacendaria.
 - 3.2.-Características de los comprobantes fiscales.
 - 3.3.-Objeto de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales.
 - 3.4.-Generalidades de las visitas domiciliarias para verificar la expedición de los comprobantes fiscales.
-

3.1.-VERIFICACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.

En el presente capítulo, que bien da el nombre a todo el desarrollo del tema que nos ocupa, y que reviste la importancia fundamental del desarrollo del mismo, sólo se trata la manera en que las autoridades fiscales verifican el correcto cumplimiento de la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan o que los expedidos reúnan los requisitos fiscales que establecen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, va encaminado a que la autoridad fiscalizadora a través de la facultad que le es otorgada en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, compruebe el acatamiento de las disposiciones fiscales, siendo específicamente el pago de las contribuciones el fin perseguido, situación esta, que hoy en día resulta muy compleja para las personas obligadas a ello.

Así, por lo antes mencionado la autoridad fiscal, busca mecanismos de control cada día mas concretos para evitar las prácticas contrarias a las disposiciones fiscales, siendo uno de estos las citadas órdenes de visita domiciliaria para verificar el correcto cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realizan, de la que trataremos adelante.

Y es que desde siempre, como nos lo ha mostrado la propia historia universal, la carga tributaria hacia los pueblos no ha sido bien acogida por ellos ante lo excesivo de la misma.

Siendo así, que al resultar una carga, se trate de evitar su entero ante el descontento, y que bien como lo señalan algunos teóricos, "para el hombre de todas las épocas, el tributo ha sido un estigma social. Independientemente de las múltiples teorías con las que se ha pretendido apuntalar, y hasta justificar, el poder coercitivo del Estado para disponer de fondos con los cuales sufragar el llamado "gasto público" lo cierto es que a nadie que viva en sociedad le resulta agradable en forma alguna el contribuir, así se trate del Estado más avanzado del planeta."¹

3.2.-CARACTERÍSTICAS DE LOS COMPROBANTES FISCALES.

Desde un enfoque particular, los comprobantes fiscales tienen una razón de ser, esto es; comprobar el registro de la contabilidad de los contribuyentes independientemente de su naturaleza como persona, es decir; ya sea física o moral, puesto que la contabilidad de las mismas es el punto medular para conocer su situación económica, pues sin ella se desconocería su rendimiento y por ende el cálculo de los impuestos, hecho que se vería reflejado en el pago de las contribuciones.

¹ DIEP DIEP, Daniel, *Las Mil y Una Defensas del Contribuyente*, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999, Pág. 11.

Por ello, a fin de evitar la distracción de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria estableció a través de sus facultades de comprobación, la de verificar la expedición de comprobantes fiscales, señalando para estos los requisitos a que aluden los artículos 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcriben:

“ARTÍCULO 29.-Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan, mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito público la información relativa

a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del Registro Federal de Contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal o en los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público distintos a las máquinas registradoras de comprobación fiscal; expedir los comprobantes respectivos; tenerlos en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el cual fueron instalados. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de este Código. En todo caso, los fabricantes e importadores de

máquinas registradoras de comprobación fiscal y de equipos electrónicos de registro fiscal, deberán presentar declaración informativa ante las autoridades administrativas dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese periodo y de las altas o bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento.”²

Para efectos del segundo párrafo de este artículo, “Las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento y en general cualquier documento que expidan los contribuyentes por las actividades que realicen, deberán ser impresos por personas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”³

“ARTÍCULO 29-A.-Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

~~I.- Contener impreso el nombre, denominación o~~
razón social, domicilio fiscal y clave del Registro

² Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

³ Diario Oficial de la Federación de 21 de marzo de 1997. (Resolución Miscelánea Fiscal para 1997.)

Federal de Contribuyentes de quien los expida.
Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II.-Contener impreso el número de folio.

II.-Lugar y fecha de expedición.

IV.-Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V.-Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI.-Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII.-Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

~~Los contribuyentes que realicen operaciones con~~
el público en general deberán expedir

comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código”.⁴

Además de los requisitos arriba señalados, se deberán reunir los siguientes:

A.-La cédula de identificación fiscal reproducida en 2.75 cm. por 5 cm. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B.-La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con la letra no menor de 3 puntos.

C.-Los datos de identificación del impresor y la fecha de publicación en el DOF de la autorización, con letra no menor de 3 puntos.

El requisito a que se refiere la fracción VII del artículo 29-A del Código, sólo se anotará en el caso de contribuyentes que hayan efectuado la importación de las mercancías, tratándose de ventas de primera mano.

⁴ Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Cuando las necesidades del contribuyente exijan el uso simultáneo de varias series de comprobantes, se podrán utilizar las que fueren necesarias, debiendo identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series, de conformidad con el último párrafo del artículo 38 del Reglamento del Código”.⁵

Vemos con base en lo anterior, que “la autoridad fiscal busca cerrar los espacios al contribuyente, para que este no encuentre mecanismos de evasión fiscal”.⁶

Ello es así, en virtud de que a través del tiempo se ha venido observando que aquellos contribuyentes con local fijo que efectúan ventas o prestan algún servicio al público en general, frecuentemente no cumplen con la obligación prevista en las leyes tributarias, en este caso expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan, provocando esto; que no declaren todos sus ingresos percibidos y como consecuencia, omitan el pago de sus contribuciones, no cumpliendo por lo tanto estos contribuyentes con lo que prevé el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.3.-OBJETO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

⁵op. cit. supra, nota 2.

⁶MIRANDA AMADOR, Candelario, op. cit. supra, nota 1, capítulo primero, Pág. 37.

Del análisis de todas las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, se desprende que el objetivo de la autoridad fiscalizadora, tiende a verificar que el contribuyente cumpla con la obligación de pagar sus contribuciones en tiempo y forma, pues esto se encausa a la actividad del Estado, orientado a satisfacer las necesidades de la comunidad en el ámbito social, a través del gasto público.

En este sentido, se dice que "El Fisco Federal es el mismo Estado en cuanto ejerce las facultades derivadas de las leyes para establecer, determinar y hacer efectivos los impuestos."⁷

Ahora bien, si bien en la actualidad no se ha podido precisar una definición exacta acerca de la conceptualización del gasto público, fraga expresa que debe entenderse "los que se destinan a la satisfacción atribuida al estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual"⁸

El Estado pues, requiere de recursos para lograr el fin que le es encomendado, pues sin ellos sería prácticamente imposible el desarrollo de la sociedad. Por eso, es a través de los impuestos uno de los medios por los cuales el ente estatal realiza sus funciones específicas tendientes a garantizar el equilibrio social.

⁷ HUMPHRE Y SALINAS, Arturo, *Formulario de Instancias, Defensas, Recursos y Juicios, de Indole Fiscal*, 4ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1984. Pág. 3.

Así tenemos, que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV dispone:

"ARTÍCULO 31.-Son obligaciones de los mexicanos:

IV.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."⁹

Tenemos entonces, que por mandato constitucional se obliga a los mexicanos a contribuir al gasto público, pues este reviste una característica primordial, como lo es el sostenimiento de la estructura social, política y cultural del país. " Así, por lo que se refiere al debido acatamiento de las disposiciones fiscales, se comprende fácilmente que el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos sería francamente imposible si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el concreto surgimiento de la obligación tributaria y el cumplimiento oportuno y exacto de las prestaciones pecuniarias correspondientes, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden constitucional."¹⁰

⁸ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 12ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1968. Pág. 270.

⁹ Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁰ CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEJO, Graciela, *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*, 1ª Reimpresión, México, D. F., Edit. Themis. 1996. Págs. 3 y 4.

La satisfacción de las necesidades públicas previstas por el Estado resulta ser, el objetivo primordial del mismo; ya que como quedo asentado, sin esto, se trastocaría el orden constitucional.

Es menester señalar pues, que bien como lo señala Luis Pazos, "El Estado tiene como objetivo crear un ambiente de paz y seguridad que los aristotélicos llaman bien común, el cual no varía sustancialmente con el tiempo y el lugar, sino que está determinado por la naturaleza inmutable y perenne del ser humano."¹¹

Resulta importante hacer énfasis que a lo largo del tiempo, ha existido la carga tributaria para los pueblos, así vemos que en la antigüedad el propio Confucio, señalaba reiteradamente hace 2600 años A. C, que; "sí el príncipe utilizaba las rentas públicas para aumentar su riqueza o poderío, el pueblo imitaría tal ejemplo y daría rienda suelta a sus propias inclinaciones; pero caso contrario sería si las rentas se utilizaran para el bien del pueblo, con lo cual se mostrarían sumisos y se mantendría el orden social."¹²

Vemos pues, que el devenir histórico nos muestra que desde tiempos inmemoriales, la humanidad ha tenido que subordinarse a la actividad financiera

¹¹ PAZOS, Luis, *Los Límites de los Impuestos*, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Diana, 1982. Págs. 113-115 y 118.

¹² Cfr. DIEP DIEP, Daniel, *Tendencias Teorías y Políticas Tributarias*, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999. Págs. 42 y 43

del Estado, que en términos llanos no es otra que la recaudación de los tributos para un fin determinado como se ha esbozado anteriormente.

3.4.-GENERALIDADES DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

Las autoridades fiscales han considerado conveniente implementar un programa a través de visitas de inspección para verificar el cumplimiento de la obligación que tienen los contribuyentes que enajenen o presten servicios al público en general, de expedir comprobantes por las operaciones que realicen, esto bajo el amparo de los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 42 fracción V y 49 del Código Fiscal de la Federación, sancionando a aquellos que no cumplan con dicha obligación, pretendiendo con ello obtener un efecto multiplicador a través de los contribuyentes a los cuales se les efectúe la citada visita de inspección.

Así tenemos, que las visitas de inspección se efectúan de manera permanente a aquellos contribuyentes que cuenten con local fijo, realicen operaciones con el público en general y tengan la obligación de expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realizan.

Para efectuar la selección de contribuyentes, la Administración Local de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece rutas de

verificación de acuerdo al tipo de giros comerciales que se pretendan verificar, esto, en coordinación con la Subadministración de Comprobantes Fiscales y Máquinas Registradoras.

La fiscalización que se realiza por parte de la autoridad hacendaria bajo el amparo de este programa, no comprende de ninguna manera la revisión de la documentación comprobatoria del contribuyente visitado correspondiente a algún ejercicio fiscal determinado, sino simple y exclusivamente al cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales por las operaciones que realice en el momento en que se desarrolle la misma.

Las órdenes de visita que bajo este rubro se practican, están signadas por los funcionarios competentes; y desde su elaboración deben estar direccionadas a efecto de evitar posibles impugnaciones por parte de los contribuyentes que se sientan afectados por el acto de autoridad.

Al respecto debe señalarse que la actual política fiscal anunciada por las autoridades hacendarias a inicios de año, señala que la mayoría de los causantes empadronados, recibirán una visita de carácter fiscal.

Lo anterior podría pensarse "ante la disminución de los ingresos de las finanzas públicas surge para el gobierno federal la necesidad de recuperar su nivel de ingresos. Como los medios acostumbrados de allegarse recursos; los prestamos externos y la venta de petróleo, se encuentran casi cerrados, sólo le

queda un camino para incrementar el gasto público: el aumento de la recaudación impositiva."¹³

Mediante las visitas de inspección, habrá de verificarse que los contribuyentes expidan comprobantes fiscales por las actividades que realizan y que reúnan los requisitos citados anteriormente, cuando así lo soliciten los adquirentes de los bienes o prestatarios de los servicios y estos les proporcionen a aquéllos, copia fotostática de su cédula de identificación fiscal.

Cuando los adquirentes de los bienes o prestatarios de los servicios, no soliciten el comprobante fiscal o no proporcionen la copia de su cédula, las personas obligadas a expedir dichos comprobantes deberán dar uno simplificado si el importe de la operación realizada es mayor de 54 pesos.

En el caso de que la cantidad de la operación realizada sea igual o menor a 54 pesos, no se tiene tal obligación, sólo en el caso de que el público interesado así lo requiera, y que no se cuente en el negocio con máquina registradora de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal.

El procedimiento que regula la visita domiciliaria para verificar la ~~expedición de comprobantes fiscales, se estableció en el Decreto por el cual se~~ EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS, publicado en el Diario Oficial de la Federación, de 15 de diciembre de 1995, con vigencia a

¹³ URBINA NANDAYAPA, Arturo, op. cit. supra., nota 7, capítulo segundo, Pág. XII.

partir del 1° de enero de 1996.

Así tenemos, que específicamente al Código Fiscal de la Federación, se adicionaron al artículo 42 una fracción V, y asimismo un artículo 49, enmarcando este último las características que reviste la ya mencionada visita.

Con este motivo, a partir de 1996, se estableció **la facultad específica** de la autoridad hacendaria, para realizar visitas domiciliarias a los contribuyentes obligados a expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan, así para tal efecto, en el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación, se menciona la práctica de las mismas de conformidad con el **procedimiento previsto por el numeral 49 del mismo Ordenamiento Tributario Federal**, del cual trataremos en los capítulos posteriores.

Es de mencionarse que antes de la entrada en vigor del Decreto al que se hace mención, no existía un procedimiento que regulara este tipo de visita domiciliaria, y que el mismo se basaba en las disposiciones de los artículos 42 fracción III y 44 del Código Fiscal de la Federación.

En la práctica, lo anterior daba margen a confundirse con los ~~lineamientos de las visitas domiciliarias de auditoría, situación muy diferente,~~ aunque las dos tiendan en su objetivo al mismo fin, es decir; verificar a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, el correcto cumplimiento de

las disposiciones fiscales.

A fin de eliminar tal confusión, se creó la facultad específica de la que venimos tratando, en la cual si bien se trata de todo un procedimiento regulatorio para este tipo de diligencias, el mismo tiene ciertas reglas aplicables al de las demás visitas domiciliarias, **aunque revistiendo una de las características principales de esta, el hecho de que se podrá entender con el visitado, su representante legal, el encargado o quien se encuentre al frente del establecimiento**, con lo cual se pretende lograr el factor sorpresa y la espontaneidad de la misma.

Así, en lo que se refiere a esta situación, en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley, se señaló:

“Asimismo, se propone modificar el texto legal para que las visitas domiciliarias que tengan por objeto revisar la expedición de comprobantes fiscales, puedan llevarse a cabo de manera eficaz. Dada la naturaleza de este tipo de acciones de fiscalización, se propone que, dentro del marco previsto en el artículo 16 constitucional para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, este tipo de diligencias

puedan llevarse a cabo con quien se encuentre al frente de la negociación o del establecimiento de que se trate.”

Sin lugar a dudas, como lo señala Carrasco Iriarte, “una legislación no puede separarse de las razones y motivos que dieron lugar a su nacimiento, sobre todo de los fenómenos ecocómicos que siempre han estado ligados a las leyes tributarias, por lo que es importante estimar la exposición de motivos, en la medida que PUEBAN AUXILIAR A DESENTAÑAR EL SENTIDO OBJETIVO DE UNA NORMA JURIDICA FISCAL.”¹⁴

Ahora bien, para 1999, de una somera comparativa realizada a las reformas, se observa que el legislador dispuso de cierta manera el poder ampliar la banda de contribuyentes con el fin de recaudar los impuestos, y que aquellos a su vez dejaron de ser evasores.

En este tiempo, la autoridad puede ya además de verificar la expedición de comprobantes fiscales, verificar “la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes y realizar la diligencia en puestos fijos y semifijos en la vía pública.”¹⁵

¹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*, 7ª. Edición, México, D. F. Edit. Themis, 1997. Pág. 105.

¹⁵ Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique, *Comentarios a la Reforma Fiscal 1999*, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1999. Págs. 300-302.

Acorde a lo señalado resulta de interés citar las palabras de Arturo Urbina Nandayapa, al precisar que "la evasión fiscal en México ha sido un problema constante al que se enfrentan las autoridades desde el presente siglo o, más aún, desde la formación del México Independiente. En la actualidad la situación se magnifica por la cantidad impresionante de personas que se encuentran dentro de la economía informal, la cual, además de no pagar ningún tipo de contribución, propicia el incremento de actividades delictivas como el robo, contrabando, evasión fiscal, entre otras, cien por ciento delictivas."¹⁶

Por tal razón, se debe buscar un mecanismo por parte de la autoridad a efecto se sentar las bases de una verdadera tributación, en la cual versen sin menoscabo de los particulares los principios Constitucionales de equidad y proporcionalidad de los impuestos.

En este sentido señala el Mag. Rubén Aguirre Pangburn, que "la política tributaria debe en primer término señalar los resultados que se quieran lograr; para después diseñar las normas que puedan impulsar la conducta de los contribuyentes para lograr tales resultados."¹⁷

¹⁶ URBINA NANDAYAPA, Arturo, op. cit. supra, nota 7, capítulo segundo, Pág. XIII.

¹⁷ AGUIRRE PANGBURN, Rubén, *Notas Para una Presentación Sobre Política Tributaria*, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.-Año III Número 7.-Ponencia realizada los días 9 y 10 de octubre de 1998, con motivo del Sinposium Sobre Alternativas Fiscales para 1999.

CAPÍTULO CUARTO.

MARCO LEGAL.

4.1.-Artículo 16 Constitucional.

4.2.-Artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

4.3.-Artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

4.1.-ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

Debe dejarse claro, que resulta fundamental el que se tenga presente en el estudio de toda rama jurídica, la ubicación de esta.

Así, en el mundo jurídico existe una norma fundamental y normas reguladoras de aquella.

En tal sentido, “la Constitución Política de cualquier Estado moderno viene a ser su cuadro de principios.”¹ Y de esta se derivan las leyes orgánicas, reglamentarias y todas las demás leyes.

A tal circunstancia, responde la estructura del presente capítulo, como se vera a continuación.

Como ya se dijo en capítulos anteriores, el artículo 16 Constitucional, sin lugar a dudas sigue cumpliendo el objetivo fundamental con el cual fue creado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Es de señalarse que este precepto constitucional contenido dentro de ~~las llamadas garantías individuales reviste un gran contenido entre los que~~ consignan derechos públicos subjetivos.

Tal dispositivo consagra pues entre otras garantías el derecho a la legalidad, fijando el mínimo de requisitos que deben de satisfacer las autoridades para librar órdenes de aprehensión, de cateo y las de **visita domiciliaria** que es tema de nuestro estudio.

Así tenemos que la propia naturaleza del precepto constitucional aludido y sobre el cual descansa el objetivo primordial dado por los legisladores en aquella época, es que este numeral proteja no sólo a la persona, sino lo máspreciado para la familia; el domicilio, los papeles y las posesiones.

El punto fundamental resulta ser que cualquier molestia que la autoridad, ya sea judicial o administrativa infiera al gobernado, quede sujeta a que medie mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En tales consideraciones tenemos qué; el acto de autoridad debe fundarse en derecho, esto es; mencionar cabalmente los preceptos legales que se adecuen a la hipótesis legal. Y para motivarlo se deben invocar los hechos y circunstancias cuya existencia hagan aplicables las normas mencionadas.

~~Cabe hacer énfasis en este apartado que en el artículo 16 de la~~
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, se fusionaron los

¹ DIEP DIEP, Daniel, *Fiscalística*, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999. Pág. 47.

artículos que tuvieron los mismos números en la Constitución de 1857 y en el Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza.

De la primera de las mencionadas se tomaron las reglas relativas a la garantía de competencia, garantía de legalidad y detenciones por delitos flagrantes; y de la segunda extrajo las disposiciones de protección a los acusados contra las detenciones arbitrarias, así como las actuaciones para el caso de órdenes y prácticas de cateos y visitas domiciliarias.

Resulta de gran importancia destacar el artículo 16 del Mensaje y Proyecto de la Constitución de Venustiano Carranza, fechados en la Ciudad de Querétaro el 1º de diciembre de 1916, puesto que este es el texto original que enmarcó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que actualmente nos rige:

ARTÍCULO 16 del Proyecto:

“No podrán librarse órdenes de arresto contra una persona, sino por la autoridad judicial y siempre que se haya presentado acusación en su contra por un hecho determinado que la ley castigue con ~~pena corporal o alternativa de pecuniaria y~~ corporal, y que esté, además apoyada por declaración bajo protesta de persona digna de fe, o por otros datos que hagan probable su

responsabilidad, hecha excepción de flagrante delito, en que cualquiera persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

Solamente en casos urgentes podrá la autoridad administrativa decretar, bajo su más estrecha responsabilidad, la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente, a disposición de la autoridad judicial.

En toda orden de cateo 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 en el acto de concluir ésta, una acta circunstancial, en presencia de los testigos que intervinieren en ella y que serán cuando menos, dos personas honorables. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía. También podrá la misma autoridad exigir

la exhibición de libros y papeles, para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales.”²

Sobre este artículo cabe señalar que en la 21ª sesión ordinaria, celebrada la tarde del sábado 23 de diciembre de 1916, se leyó el dictamen, destacando por parte del congreso constituyente un especial elogio por la forma más liberal y más exacta en que se redactó este por Venustiano Carranza. No obstante ello se propuso a la asamblea algunas variaciones.

Referente a la práctica de las visitas domiciliarias que es el tema de nuestra tesis, fue en esa época en la que por primera vez se establecía en una Constitución algo semejante, resultando ser algo innovador y completamente necesario para la modernidad.

Así, como resultado de las diferentes sesiones en que se discutió el artículo 16 del proyecto mencionado, finalmente en la 61ª sesión ordinaria, celebrada la tarde del jueves 25 de enero de 1917, la comisión de corrección y estilo, presentó la minuta sobre el precepto constitucional ya aprobado en la 40ª sesión ordinaria, realizada el sábado 13 de enero de 1917, sin discusión y por 147 votos a favor y 12 en contra, quedando de la siguiente manera:

² Derechos del pueblo mexicano. *México a través de sus constituciones. Antecedentes, origen y evolución del articulado constitucional*. Tomo III., 3ª Edición., México, D. F., 1985. LII Legislatura. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Pág. 16-10.

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde o motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, a no ser por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación a querrela de un hecho determinado que la ley castigue en pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquiera persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata. Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En toda orden

de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose , al 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.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”³

4.2.-ARTÍCULO 42-FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

³ Ibid., Pág. 16-48.

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, se encuentran inmersas a lo largo de las fracciones señaladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, la autoridad exactora se encuentra facultada por mandato constitucional, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 16, para practicar visitas domiciliarias a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, según se ha visto.

Los actos de comprobación fiscal que realiza la autoridad, concretamente las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, encuentra su base legal en la fracción V del citado numeral, donde se establece la facultad a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para practicar visitas a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de tal obligación, de conformidad con el procedimiento previsto por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Sobre este aspecto, cabe precisar que al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, le fue adicionada la fracción V en comento, según Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995, y en vigor a partir del 1º de enero de 1996.

Lo anterior para dar margen al procedimiento regulado por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, que habla en concreto de este tipo de visitas domiciliarias.

Es de mencionarse, que anteriormente no existía un procedimiento que regulara este tipo de visita domiciliaria, pues el mismo se basaba en las disposiciones de los artículos 42 fracción III y 44 del Código Fiscal de la Federación, tal como se hizo mención en el capítulo tercero de esta obra.

Así pues, este artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación, resulta ser la base legal para la práctica de este tipo de diligencias, y que la autoridad se encuentra obligada a invocar en la praxis.

4.3.-ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Tal y como se comentó anteriormente, la reforma fiscal del ejercicio de 1996, contempló mayores facultades a las autoridades fiscales, estableciéndose a través del artículo 42 fracción V antes aludido, la facultad de realizar visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, cuyo procedimiento se encuentra regulado ya por el numeral 49 del citado Código.

Sobre este aspecto cabe señalar que la regulación de este tipo de visitas domiciliarias, sin lugar a dudas vino para bien a normar todo un procedimiento completamente nuevo que anteriormente se basaba en otros

preceptos jurídicos en los que hallaba cabida. Circunstancia esta que hacia confusa este tipo de diligencias al confundirse con las visitas domiciliarias de auditoría, contempladas en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En la actualidad pues, este precepto jurídico en comento, vino a dar mayor certeza jurídica a los particulares que se encuentran afectos a este tipo de diligencias administrativas. No obstante ello, creemos en la necesidad de que el legislador busque mayor precisión en este artículo a efecto de cerrar espacios al contribuyente para que no encuentre mecanismos de evasión fiscal.

Finalmente cabe decir que el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, llenó el vacío que se tenía hasta antes de 1996, en lo concerniente a la práctica de visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales. Situación esta que repercutía en un menoscabo para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en forma directa para el gasto público, que se le tiene encomendado al Estado.

Ello en virtud de que en la práctica forense este tipo de diligencias que eran impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se materializaba en una sentencia en la que se declaraba la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, ello ante la falta de un procedimiento que regulara la práctica de estas diligencias.

Es pues la reforma fiscal aludida, la que vino a dar mayor poder al Fisco para ejercer sus facultades de comprobación con la finalidad de estrechar más la vigilancia en el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por tal, las bien llamadas por algunos doctrinarios mini visitas, tienden ya a ser una realidad en cuanto al cercioramiento por parte de la autoridad del cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes.

No obstante lo dicho en párrafos que preceden, la autoridad tiene propiamente expedito su derecho para poder desplegar cualesquiera otra facultad de comprobación de las inmersas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ya que estas se pueden ejercitar conjunta, indistinta o sucesivamente.

En este sentido Rafael I. Martínez Morales, señala que "en derecho administrativo, es precisamente mediante facultades discrecionales como se actúa en la mayoría de las veces, ya que la ley no puede prever la aptitud para la emisión del acto jurídico subjetivo, sino que es la autoridad la que ha de valorar el momento, la medida y los alcances de la declaración concreta que habrá de producir consecuencias de derecho."⁴

⁴ MARTINEZ MORALES, RAFAEL I, *Derecho Administrativo* primer curso.-2ª Edición, México, D. F., Edit. Harla, 1994. Pág. 300.

CAPÍTULO QUINTO.

PROCEDIMIENTO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

- 5.1.-Entrega de la orden de verificación.
 - 5.2.-Habilitación de días y horas inhábiles.
 - 5.3.-Identificación de los visitadores.
 - 5.4.-Designación de testigos.
 - 5.5.-Levantamiento del acta.
-

5.1.-ENTREGA DE LA ORDEN DE VERIFICACIÓN.

El Estado, para asegurar el debido cumplimiento a las obligaciones fiscales, debe permitir a los contribuyentes el acceso a los mecanismos de control institucional que les permita oponerse o resistirse válidamente a la actividad fiscal y financiera del Estado, de ser esta violatoria de disposiciones legales y constitucionales.

En nuestro sistema jurídico mexicano, el gobernado en lo concerniente al establecimiento y manejo de los impuestos, cuenta con la tutela jurisdiccional del recurso administrativo de revocación, juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo.

Así, hablar de la actividad fiscal y financiera del Estado, envuelve sin ápice alguno los diferentes mecanismos a través de los cuales la hacienda pública puede llevar a cabo su actividad recaudadora, siendo una de estas, las facultades de comprobación de la autoridad a través de una orden visita domiciliaria, acorde a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional.

Hablar de la entrega de la orden de visita de verificación, es abordar la parte medular con la que la autoridad fiscalizadora despliega sus facultades de comprobación previstas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, tal como ya se mencionó.

En tales consideraciones, de la interpretación armónica de la fracción V, y último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la fracción II del numeral 49 del mismo ordenamiento legal, se desprende que las visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se inicia con la entrega de la orden respectiva, mismo acto que da inicio a una serie de formalidades que deben respetarse a lo largo de la diligencia, acorde al fin perseguido.

Sobre este aspecto, es importante destacar el criterio sustentado por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que al respecto dice: **(ver anexo 5).**

Tenemos entonces, que el objetivo perseguido con la entrega de la orden respectiva, es que el particular afectado conozca en forma íntegra y cabal el contenido del acto de la autoridad y poder verificar de esta forma si el mismo cuenta con los elementos mínimos de legalidad que al efecto preceptúa el artículo 16 Constitucional, y de tal forma estar en posibilidad de poder alegar lo que a su derecho conviniere.

~~Abordando el tema de la entrega de la orden de visita, observamos que~~ el artículo 49 fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece un procedimiento específico en tratándose de visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales.

Así tenemos, que contrario a las manifestaciones vertidas en el foro, desde nuestra óptica personal, es de señalarse que en este tipo de verificaciones resulta innecesario que la autoridad en caso de no encontrar al visitado o a su representante legal; tenga la obligación de dejar citatorio de acuerdo a lo previsto por los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

Este apartado reviste en sí, una de las principales consideraciones en las que se basa el objetivo medular del tema abordado en la presente tesis, pues la necesidad de pretender sujetar un acto de autoridad a un procedimiento que se encuentra estrictamente regulado ya, resulte improcedente.

La preocupación del que suscribe en el afán de desarrollar este trabajo, responde a la aberrante consideración de muchos litigantes de pretender sujetar la notificación de la orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales, como si se tratara de una orden de auditoría, situaciones muy diferentes entre sí, como quedó mencionado en capítulos que anteceden.

Nuestra inclinación no responde al sentido de laborar en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como abogado hacendario, pues el crecer con una formación profesional formada ahí, no impide el poder visualizar alguna situación jurídica desde el punto de vista de la famosa triada, que nos lleva a pensar en el caso desde la perspectiva del actor, el demandado y el juez.

Así, una vez esbozada la problemática existente en la actualidad, es menester aterrizar en nuestro particular punto de vista.

Al efecto tenemos que en la especie se debe estar a lo dispuesto por el artículo 49 fracción II del Código Fiscal de la Federación, que sobre el particular dispone:

"ARTÍCULO 49.-Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

II.-Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección."¹

¹ Artículo 49 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

De la transcripción anterior se desprende con meridiana claridad, que al momento de practicarse tal diligencia, la orden de verificación sí puede entenderse con el encargado o con quien se encuentre al frente de la negociación, ante la situación de no encontrar al visitado o a su representante legal, sin que sea ilegal el hecho de no preceder citatorio, ya que la norma es muy clara en tratándose de visitas de verificación, tal como se observa del numeral que antecede.

A mayor abundamiento podemos señalar, que por tratarse de una visita de verificación, la misma se materializa en el momento en que esta se ejecuta, a efecto de sorprender a los contribuyente en cuanto a que si cumplen o no con su obligación fiscal, por tal motivo, la autoridad puede entender la orden con cualquier persona que al instante se encuentre al frente de la negociación; pues no tendría razón de ser, si se esperara a notificarse al visitado o al representante legal, ya que como se señaló la misma es espontánea.

Resulta aplicable a nuestro argumento, la Tesis de Jurisprudencia 10/93, aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada del 8 de julio de 1993, por unanimidad de 5 votos de los señores Ministros: Presidente; Noé Castañón León; Anastacio González Martínez; Carlos Silva Nava; José Manuel Villa Gordoza Lozano y Fausta Moreno Flores, misma que a la letra dice: (ver anexo 6).

Es dable afirmar que contrario al argumento de muchos litigantes, no resulta ilegal ni conculcatorio de garantía individual alguna, la circunstancia de que la visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, no se entienda con el destinatario de la orden de vista o su representante legal.

Ya una vez adentrados sobre lo que a la entrega de la orden se refiere, se hace necesario subrayar lo referente al objeto o propósito de la misma.

Así, el objeto o propósito de la orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales lo constituye el verificar la autoridad si el contribuyente cumple con la obligación de expedir el comprobantes fiscal respectivo por las operaciones que realiza con el público en general, sujetándose su actuación única y exclusivamente a ello, y verificar asimismo que contengan los requisitos que al efecto establecen los artículos 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación.

En esta misma tesitura, es dable afirmar que en este tipo de verificaciones resulta innecesario consignar el período de duración de la misma, toda vez que el objeto es verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, conducta que se ejecuta al instante, contrario a las visitas domiciliarias que tiene como objeto revisar la contabilidad del contribuyente visitado, donde invariablemente la autoridad debe señalar el período a revisar, al tratarse de una revisión que tiene como fin comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales. (visita de auditoría).

Así pues, al tratarse de una orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales, resulta innecesario señalar en la orden respectiva el periodo, **pues esto acontece sólo en el caso de la orden de visita de auditoría.**

Haciendo un paréntesis en este sentido, bien es conocido por los estudiosos del derecho los diferentes criterios que pueden prevalecer sobre una misma situación jurídica, tan es así, que los mismos tribunales del país sostienen criterios encontrados en muchas ocasiones. Tal consideración viene a mi mente, para destacar precisamente que nuestro argumento sostenido en líneas que anteceden tiempo atrás era considerado por la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación, como ilegal, mismo que fue cambiado por los actuales magistrados que la componen.

Lo anterior nos revela, que un criterio jurídico puede cambiar de un lugar a otro, o bien, que la interpretación y alcance jurídico de una norma difiere aún entre los mismos órganos jurisdiccionales.

Sobre este aspecto, cabe destacar lo sustentado por la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver el Juicio de Nulidad N°. 59/97, promovido por Ramón Ignacio Nava García, y con el cual, ese órgano de legalidad cambio el criterio que venía sustentando años atrás, y en el que sostuvo medularmente lo siguiente:

“De igual forma, resulta infundado el argumento hecho valer por la actora relativo a que es ilegal la orden de visita de expedición de comprobantes fiscales por no precisar el período que debería comprender la inspección; toda vez que no resulta necesario consignar este requisito.

En efecto, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

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

I.-Constar por escrito.

II.-Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV.-Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

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

Por su parte, el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, consigna:

“ARTÍCULO 43.-En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

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

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

sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

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

Como es posible advertir de la lectura llevada a cabo a los dispositivos transcritos con antelación, no se establece la obligación de señalar en la orden de inspección el período o períodos que va a comprender la misma, pues sólo se señalan como requisitos el que la orden conste por escrito, que se exprese la autoridad que lo emite, el objeto o propósito de que se trate, estar fundada y motivada, que ostente la firma del funcionario competente, el nombre de la persona a la que va dirigido, el lugar en donde debe efectuarse la visita y el nombre de los visitantes.

Es cierto que es criterio generalizado de los tribunales tanto del Poder Judicial Federal como de este Fiscal de la Federación, que tratándose de órdenes de visitas domiciliarias debe precisarse el período o el ejercicio sobre el cual

se llevará a cabo el ejercicio de las facultades revisoras de la autoridad fiscal; sin embargo, también es verdad que esta exigencia sólo debe satisfacerse cuando se trate de verificar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes que deben cumplirse en períodos determinados.

En otras palabras, debe de tomarse en cuenta que tratándose de contribuciones federales, la obligación de determinarlas y enterarlas se hace por ejercicios o períodos previamente establecidos, conforme lo señalan los diversos ordenamientos que regulan cada contribución en lo particular, por lo cual esta obligación debe satisfacerse en una fecha determinada, de ahí que si se trata de verificar su cumplimiento por parte del contribuyente, es necesario que la autoridad fiscal señale en su orden de visita el lapso o período que se va a revisar.

Empero, cuando nos encontramos ante la presencia de obligaciones que no se cubren en forma periódica o una vez transcurridos determinados plazos o ejercicios, sino que la

verificación se debe realizar en forma simultánea con la actividad que desempeña el particular, que es el caso de la expedición de comprobantes por máquina registradora por las actividades que realiza un contribuyente, es obvio que esta obligación del particular debe cumplirse permanentemente mientras se desarrolla la actividad de la persona, es así que no es necesario consignar en la orden de visita la temporalidad que debe comprender la misma, pues, se insiste, no se pretende revisar períodos o ejercicios, sino la actividad que en el momento mismo de la inspección desarrolla el contribuyente.

Por lo anterior, el que la orden de visita cuestionada no contemple el período o períodos a revisar, no hace ilegal la orden, pues no hay disposición legal que establezca esta disposición.”

Como bien quedó asentado al comienzo del presente apartado, la entrega de la orden de verificación, constituye el punto de vital importancia para el procedimiento fiscalizador, pues de ello depende que el acto sea legal.

5.2.-HABILITACIÓN DE DÍAS Y HORAS INHÁBILES.

Este apartado sin lugar a dudas es uno de los aspectos esenciales que delimita el procedimiento a seguir en tratándose de visitas domiciliarias de carácter fiscal para verificar la expedición de comprobantes fiscales, y sobre el cual también descansa una salvedad hacia los particulares en contra del actuar de la autoridad exactora.

Así tenemos, que la habilitación de días y horas inhábiles para la práctica de diligencias a desarrollar por la autoridad fiscal, debe respetar las salvedades que el legislador impuso para su actuación específicamente en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe destacar la circunstancia presentada cuando a los contribuyentes que realizan sus actividades por las que deban pagar contribuciones en días y horas inhábiles, les es notificada una orden de tal índole, supuesto en el cual también el precitado artículo 13 del Código Tributario, establece un procedimiento a seguir, mismo que abordaremos más adelante.

La disyuntiva que se presenta en el foro con relación al tema que abordamos, merece especial tratamiento, ello en aras de ser específico en la forma en que debe desarrollarse la práctica de la diligencia de una orden de vista domiciliaria para la verificación de la expedición de comprobantes fiscales.

Tal problemática consiste en la interpretación y alcance jurídico que pretenden dar los litigantes al aducido artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 134 y 137 del citado Código Tributario.

Lo anterior consiste pues, en ¿ como debe proceder la autoridad exactora con los contribuyentes que realizan sus actividades por las que pagan contribuciones en días y horas inhábiles ? ¿ Es necesario notificar la orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales en día y hora hábil.?

Al efecto y para mayor comprensión se transcribe el artículo en comento:

“ARTÍCULO 13.-La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de

ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, 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 continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.”²

Del contenido del precepto transcrito se desprende con meridiana claridad como supuesto genérico normativo el hecho de que la autoridad esta facultada para actuar en días y horas inhábiles.

Asimismo, nos percatamos de que dicho numeral consagra dos supuestos jurídicos; consistente el primero de ellos en que la autoridad puede habilitar para llevar a cabo una visita domiciliaria, días y horas inhábiles, y el segundo que la autoridad una vez que inicio una diligencia en días y horas hábiles, la pueda continuar hasta su conclusión en días y horas inhábiles.

Vinculando ambas hipótesis tenemos entonces que la autoridad, **si está capacitada para notificar el oficio de habilitación de días y horas**

² Artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

inhábiles en tales días y horas, ya que de no ser así, se desvirtuaría la primera hipótesis y no tendría razón de ser; esto es, por que de ser acertada la exégesis que se pretende dar al numeral de cuenta en el sentido de que el oficio de habilitación se tiene que notificar en día y hora hábil, veríamos entonces que la autoridad está actuando valga la redundancia en día y hora hábil, no teniendo obligación de notificar el susodicho oficio en vista de que por mandato de ley y acorde a la segunda hipótesis que prevé el precepto que nos atañe la autoridad puede continuar su actuación.

Así las cosas, vemos que es errónea la interpretación que se hace al artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, pues la autoridad atendiendo a la primera hipótesis inmersa en el multireferido numeral, sí se encuentra facultada para actuar en hora inhábil, siendo presupuesto necesario para ello la habilitación de dicha hora con independencia de que el oficio de habilitación se notifique en hora inhábil, ya que precisamente lo que se busca es llevar a cabo la habilitación correspondiente, no siendo necesario que la autoridad lo haga en hora hábil, ya que se insiste que por mandato de ley, la autoridad estaría facultada para continuar su actuación en día y hora inhábil.

Más aún, tenemos que no debe perderse de vista que el tema que estamos abordando se trata de visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales, cuyos efectos y desarrollo de la misma es espontáneo, desarrollándose el mismo día en que se notifica la orden, razón por la cual resulta a todas luces innecesario que si los contribuyentes realizan actividades por las

que deban pagar contribuciones en días y horas inhábiles, se le tenga que notificar el oficio que habilita tales días y horas inhábiles, valga la redundancia en días y horas hábiles, puesto que se trastocaría el sentido y el fin de la misma diligencia, ya que los causantes obviamente que de conocer de antemano que la autoridad fiscal está ejerciendo sus facultades de comprobación, corregiría su situación respecto a la expedición de dichos comprobantes fiscales.

Cabe señalar en este mismo sentido, que el argumento de ilegalidad sustentado por los litigantes tanto en la instancia administrativa como en el procedimiento contencioso, en el sentido de que la notificación del oficio de habilitación de horas inhábiles para la práctica de la diligencia de verificación debe efectuarse en hora hábil, es del todo improcedente pues tal como quedó señalado, tal apreciación no tiene cabida de conformidad con el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

Es menester además precisar que bien como ya se ha mencionado en capítulos anteriores, el procedimiento del que tratamos realmente es nuevo, pues anteriormente la impugnación de este tipo de actos administrativos no contaba con una regulación específica, por lo que de ahí los tribunales actualmente estén estableciendo criterios, en los cuales algunos son válidos para la autoridad y otros no, lo que hace suponer que el propio legislador se quedó corto en la regulación del procedimiento del que tratamos, y sobre la cual versará las conclusiones y propuesta del trabajo que nos ocupa.

Al respecto cabe señalar que la Sala Regional de Guerrero del H. Tribunal Fiscal de la Federación, se ha pronunciado en el sentido de que del análisis e interpretación del numeral que antecede, se aprecia de manera absoluta que el legislador estableció como requisito único que posibilita la práctica de diligencias en horas inhábiles, contar con el elemento fundamental consistente en el oficio de habilitación, con el cual se está en posibilidad de iniciar la práctica de visita domiciliaria en horas inhábiles.

Por lo que la pretensión de los actores en el Juicio Contencioso, carece de sustento jurídico al pretender incluir un elemento en el presupuesto legal que condicione la práctica de las diligencias de verificación en horas inhábiles, consistente en que la notificación del oficio de autorización deba realizarse con antelación al acto mismo de inicio del procedimiento de inspección, circunstancia que no fue considerada por el legislador al momento de crear la norma jurídica específica, ya que consideró suficiente amparar el actuar de la entidad administrativa con la tenencia del oficio de habilitación, de ahí, que no sea válido pretender establecer un impedimento que la norma jurídica no contiene.

En tal tesitura, es de señalar que no basta con la existencia del oficio de habilitación de horas inhábiles, para que la actuación de la autoridad administrativa se realice en ese período, sin que pueda inferirse del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, que sea necesario notificar con antelación y específicamente en hora hábil, el oficio de habilitación de horas, pues se llegaría

al absurdo de limitar el desempeño de la actividad fiscal a un período disminuido de tiempo, lo cual no está consignado en precepto jurídico alguno.

Al respecto el tratadista Emilio Margáin Manautou, señala que "Estándose frente a situaciones excepcionales, las autoridades fiscales están autorizadas para habilitar los días inhábiles, lo cual deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos; entendiéndose que esa comunicación deberá ser por escrito.

Tratándose de actividades que se desarrollan esencialmente en horas inhábiles, como los centros nocturnos o la corroboración del personal que trabaja en un establecimiento que opera de noche, también pueden autorizarse horas para efectos de notificación."³

5.3.-IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES.

La realización de una visita domiciliaria, como cualquier acto que efectúa la autoridad en la esfera del gobernado, se encuentra sujeta a una serie de formalidades que regula su práctica. En la especie, analizaremos los aspectos más importantes para que la autoridad tributaria lleve a cabo un correcto inicio de la visita, concretándose a la debida identificación del auditor o visitador, utilizando como punto de partida el señalamiento de que la correcta identificación del

³ MARGÁIN M., Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimad*, 7ª. Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1998. Pág. 40.

funcionario público impositivo, constituye una de las formalidades esenciales que señala el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que, por ende, encarna una garantía constitucional en beneficio del contribuyente. Tanto el legislador como la interpretación judicial que realizan nuestros tribunales respecto al tema que analizamos, coinciden en la tutela y protección que de la debida identificación de la autoridad fiscal debe realizarse en el inicio de cualquier procedimiento fiscal, sancionándose su omisión por el órgano de legalidad.

En este sentido se ha definido a la identificación como “el reconocimiento y comprobación de que una persona es la misma que se supone o busca”.⁴

Debido a lo anterior, es de total importancia el conocimiento de la regulación vigente en la actualidad y que, desde cualquier perspectiva, integra una parte fundamental en el planteamiento de la defensa de los derechos del particular.

Esencialmente, el mandato que regula la obligación del visitador de definir indubitablemente su identidad, se encuentra contenido en el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en tratándose de visitas domiciliarias de auditoría; y 49 fracción III del citado Código Tributario, en lo

4 § CABANELLAS TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Edit. Heliasa. Cit. por Reyes Altamirano Rigoberto, Pág. 325.

relativo a las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales y sobre lo cual versa nuestro trabajo.

Así tenemos, que el artículo 49 fracción III del Código Fiscal de la Federación, a la letra indica:

“ARTÍCULO 49.-para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

III.-Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designaran, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.”⁵

Como puede apreciarse, el texto normativo es muy general, no especifica el alcance jurídico del “deber identificarse”; es decir, de la lectura y

simple análisis del dispositivo jurídico transcrito no puede deducirse el alcance legal del mismo. Interrogantes como definir hasta que punto la autoridad administrativa incumple con el mandato en comento o hasta que punto se encuentra el particular asistido por el derecho para exigir al visitador el cumplimiento de determinados extremos, entre otras, no se pueden contestar mediante la exégesis del artículo en estudio, se hace necesaria en forma inobjetable la realización de una actividad interpretativa y que, a la fecha, atinadamente han realizado los órganos jurisdiccionales facultados para ello en nuestro sistema jurídico, como se verá más adelante.

Como bien se ha mencionado anteriormente, no es menester resaltar en nuestro estudio, las visitas domiciliarias de auditoría, caso en el cual la autoridad se encuentra obligada a levantar una diversidad de actas, constituyendo para ello una obligación de la misma, la debida identificación en cada una de ellas.

En este orden de ideas tenemos entonces, que en el caso de una visita domiciliaria para la verificación de la expedición de comprobantes fiscales, la obligación de la autoridad para pormenorizar los datos de su debida identificación, sólo debe ceñirse en el acta que se levante (única), al momento de notificar la orden respectiva, toda vez que este es el único y adecuado lugar donde debe obrar tal acción.

44⁵ Artículo 49 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos pues, que la omisión en la debida identificación del visitador, ocasiona la violentación de una exigencia legal de forma, es decir; la constitución de un vicio de carácter formal.

Por ello, la omisión del cumplimiento exhaustivo de todos los requisitos al respecto traerá como consecuencia la nulidad de la resolución administrativa dictada, e incluso del procedimiento de que emane. Así pues, el contribuyente encuentra en el cumplimiento de los extremos que como mínimos consideró el legislador para configurar una correcta identificación del visitador, un punto de apoyo que le proporciona seguridad jurídica, razón por la cual su violación siempre será en perjuicio del propio gobernado.

Cabe precisar pues, que la exigencia de la debida identificación de los visitadores, revela el ánimo del legislador en salvaguardar hacia el gobernado un cúmulo de derechos públicos subjetivos, teniendo la certeza jurídica de que el personal que pretende desarrollar el acto administrativo a notificar, evidentemente pertenece a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previniendo así la elemental inviolabilidad al domicilio del particular.

Al respecto, cabe mencionar que fueron los ingleses quienes desarrollaron la idea fundamental del concepto de la inviolabilidad del domicilio, que hoy en día podemos ver en los conocido aforismos "la casa de cada hombre

es su castillo”, y “la autoridad del rey se detiene ante la puerta del más humilde labriego inglés”.⁶

En estos mismos términos tenemos que “el domicilio del gobernado es uno de sus bienes que en las diversas instituciones jurídicas de distintos pueblos históricamente dados ha merecido la mayor protección. Así, en el derecho anglosajón, el “home” del inglés se consideraba desde tiempos remotos como un “tabú” frente a las autoridades del Estado, a tal punto que el mismo rey estaba impedido para afectarlo de cualquier manera, si el acto correspondiente no se ceñía a las exigencias de la ley de la tierra, es decir; el common law”.⁷

Así pues, el término domicilio plasmado en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, “representa un trasunto histórico del afán de proteger lo que se ha considerado como lo más sagrado e inviolable de la persona: su propio hogar”.⁸

Dejado en claro lo anterior, como lo es la justificación de la identificación de los visitantes, cabe mencionar el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia N°. 6/89, cuyo rubro reza: **(ver anexo 7).**

⁶ CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEJO, Graciela, op. cit. supra, nota 7, capítulo tercero, pág. 5.

⁷ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, op. cit. supra, nota 3, capítulo segundo, Pág. 587.

⁸ Ibid., Pág. 589.

Asimismo cabe destacar la Jurisprudencia sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver los juicios de nulidad N°. 100(14)207/90/26/91 y 100(14)131/93/9853/93, misma que a la letra dice: (ver anexo 8).

De los criterios jurisprudenciales aludidos se desprende con meridiana claridad como obligaciones inobjetables del visitador, expresar al momento de mostrar su identificación al contribuyente, la fecha de la identificación; entiéndase credencial con la que se ostenta el representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de estar en posibilidad también de determinar su vigencia; el nombre de la dependencia y su titular que la expide; el cargo desempeñado por el visitador actuante; y por último la representación con la que atiende tal diligencia.

Asimismo se observa de los párrafos que anteceden, que la omisión total o sólo parcial de algunos de sus datos, resulta suficiente para declarar la nulidad de la resolución combatida en el juicio contencioso administrativo

En tales condiciones es dable argumentar que tanto de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, se advierte pues, que la visita domiciliaria constituye un derecho que el Estado tiene con el fin, entre otros, de verificar que el particular cumpla con la obligación que le impone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, y que al ejercer tal derecho la autoridad exactora debe cumplir las formalidades y requisitos para ello establecidos.

Así las cosas, tenemos que al consagrar los artículos 14 y 16 de la Constitución Política, garantías de seguridad, impone a la autoridad al pretender afectar al particular mediante algún acto, la obligación de cumplir las formalidades en ellos establecidas, para que el mismo puede reputarse válido.

Luego entonces, al propio tiempo que la Constitución garantiza en su artículo 16 la inviolabilidad del domicilio, en su numeral 31 fracción IV impone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera en que dispongan las leyes.

De tal modo que el respeto a la intimidad a los causantes, no puede ni debe desvincularse del cumplimiento de los deberes constitucionales a cargo de todo habitante del país.

5.4.-DESIGNACIÓN DE TESTIGOS.

Es innegable que para la validez de las visitas domiciliarias, ya sean estas de auditoría o de verificación de expedición de comprobantes fiscales, resulta necesario que se realicen ante la presencia de dos testigos, sujetándose así a lo estatuido por la norma general expresa del artículo 16 Constitucional. La presencia de estos a lo largo de la diligencia respectiva y su firma en el acta que al efecto se levante en la que hacen constar todas las actuaciones realizadas y observadas a lo largo de la misma por los visitantes, constituyen una

solemnidad elevada por la norma al rango de ser un elemento esencial del acto de la autoridad exactora.

Una vez ya tratado el tema de la debida identificación de los visitantes en la práctica de la diligencia de una orden de visita de cualquier índole, es menester señalar que la designación de testigos de asistencia reviste un acto esencial para el desarrollo de la misma.

Tenemos así, que de acuerdo al artículo 16 Constitucional y 49 fracción III del Código Fiscal de la Federación, el derecho a señalar testigos es del visitado y únicamente lo harán los visitantes cuando quien atiende la diligencia no quiera hacerlo o los designados no lo deseen.

Al efecto resulta procedente transcribir el numeral de cuenta:

"ARTÍCULO 49.-Para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

III.-Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se atiende la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si

éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.”⁹

De lo transcrito se desprende con meridiana claridad que una vez que ya se hayan identificado los visitadores, deberán requerir al visitado o a la persona con la que se entienda la visita para que designe dos testigos; sólo en el caso de que el visitado no los designe o que los que hubieran sido designados no acepten servir como tales, los visitadores los nombrarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten.

Sobre este punto, resulta necesario transcribir el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, sexta parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 58, página 102, cuyo epígrafe señala: **(ver anexo 9).**

Sirve como corolario a lo anterior, el argumento de los maestros Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Valencia, al señalar que; “la sola presencia de los testigos en la diligencia de comprobación domiciliaria es garantía de libertad individual e instrumento de su defensa de la democracia; idea que

⁹ op. cit. supra, nota 3.

encuentra su fundamento en la forma republicana de gobierno, que implica en concepto de la soberanía del pueblo como fuente originaria de donde emanan los poderes del Estado.

Respondiendo a dicho principio fundamental, el Constituyente dispuso la participación directa del pueblo en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la autoridad, mediante la designación de los testigos del acto.¹⁰

Vemos de lo señalado, que los testigos deben cumplir una función primordial en la diligencia que al efecto se desarrolle, siendo esta la de ser un órgano de control de la actividad del Fisco Federal, a través de sus funcionarios.

Dicha función primordial, se cumple en la medida en que los testigos dan fe de lo que ante ellos los visitadores consignaron en el acta respectiva, convirtiéndose así la presencia de estos en un elemento de prueba para la existencia de la propia diligencia y de los hechos consignados.

5.5.-LEVANTAMIENTO DEL ACTA.

Este último elemento esencial de la diligencia de verificación de expedición de comprobantes fiscales, reviste en sí la conclusión del acto de la autoridad, y en el cual se deben hacer constar todas la actuaciones realizadas por

¹⁰ CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEJO, Graciela, op. cit. supra, nota 7, capítulo tercero, págs. 162 y 163.

el personal actuante y los hechos u omisiones conocidos por los mismos a lo largo de la diligencia respectiva.

Cabe hacer énfasis en que los visitadores no pueden insinuar o señalar vagamente irregularidades fiscales, ya que estas deberán hacerse constar en forma pormenorizada en el acta que al efecto se levante como conclusión al inicio de las facultades de comprobación desplegadas.

Así pues, para la validez del acta es imprescindible que la misma se encuentre debidamente circunstanciada, constituyéndose esta necesidad al hecho del objeto de la diligencia, es decir; comprobar si el contribuyente visitado cumple o no con la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza con el público en general, lo cual es en sí a lo que se debe circunscribir tal circunstanciación, señalando uno a uno los hechos relacionados con la infracción de acuerdo a como los visitadores se percataron de ello, sin pretender agregar formulismos excesivos al respecto.

En tal sentido, la circunstanciación se concibe como “el conjunto de situaciones cuyo propósito consiste en que el visitado tenga todas las oportunidades de defensa y contradicción que la ley le otorga, debiéndose hacer contar, con toda precisión, los pormenores de la visita domiciliaria, al especificarse en el acta que para tal fin se levante con los siguientes elementos descriptivos:

-Tiempo, lugar y procedimiento que se describa.

-Hechos u omisiones que se conozcan por los propios visitantes.

Todo lo anterior a fin de que, de esta manera, se cumpla con el texto y el espíritu del artículo 16 Constitucional, pues se deriva el imperativo de que, en el caso de visita domiciliaria la autoridad administrativa se sujete a las formalidades previstas para los cateos.¹¹

De tal suerte que resulta necesario describir con claridad y precisión, cronológicamente en el acta, los hechos, de forma que cualquier lector, llegue a la misma conclusión a la que llegó el visitador.

Al efecto, y toda vez que el acta reviste la motivación del acto de autoridad en caso de la determinación de un crédito fiscal, entender su significado se hace necesario.

Así tenemos que etimológicamente la palabra acta deriva del latín AGERE, que significa: Hacer, certificación, documento.

Por su parte el diccionario de la Lengua Española dice que acta es: la relación escrita de lo tratado en una junta-certificación del tratado de una elección.

¹¹ MARTINEZ BAHENA, José Luis, *Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal*. 1ª Edición, México, D. F., Edit. Sista, 1994. Pág. 134.

En un sentido más amplio tenemos que acta es un documento público en el que se asientan en forma enunciativa y circunstanciada los hechos derivados de la actuación de los particulares o de las autoridades; que se someten a la consideración de estas últimas, o sea, que se asienten en ella, hechos que pueden derivarse de situaciones civiles, jurídicas, mercantiles y fiscales.

Para el Lic. Rigoberto Reyes Altamirano, en su obra, *Diccionario de Términos Fiscales*, las actas de visita domiciliaria, "son los documentos donde se hacen constar los hechos ocurridos durante y con motivo de la visita domiciliaria."¹²

Ahora bien, por concepto de acta en materia fiscal debemos entender entonces, que es el documento público en el que se asientan en forma cronológica y circunstanciada: los hechos, omisiones y demás irregularidades conocidas y probadas por los visitadores como resultado de una visita domiciliaria.

Así, al ser el acta un documento público, la misma tiene la misma fuerza legal que el de las actas judiciales teniendo por ende valor probatorio pleno.

¹² REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, 1ª Reimpresión a la 1ª Edición, México, D. F. Edit. Themis, 1997. Pág. 40.

Tenemos entonces que de conformidad con los artículos 129, 130 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal, lo asentado en el acta de verificación hace probanza plena.

Argumento este sustentado por la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la Revista de ese Tribunal, Tercera Época, Año V, N°. 57, septiembre 1992, pág. 27, que dispone: **(ver anexo 10)**.

El acta de visita constituye en si una narrativa ordenada de los hechos que acontecieron en el desarrollo de la diligencia de verificación, que se inicia con la entrega de la orden y concluye con el cierre de la misma.

Dicha narrativa, debe consistir pues valga la redundancia, en un relato en el que con extrema prolijidad se refieran los visitantes al cuánto, al cómo, dónde, cuándo, por qué y con quién, de las particularidades acaecidas en la visita y que permita al contener todos estos elementos la posibilidad de defensa al particular afectado.

En cuanto a los hechos, el propio Maestro José Luis Martínez Bahena, señala que "este epígrafe es sustancial en el acto, donde precisamente el requisito de circunstanciación cobra vital importancia. En este se reseña cada uno de los hechos, comisiones, omisiones y demás acontecimientos que se presentan en la visita domiciliaria; debiendo en cada una de las observaciones efectuadas, expresar las consideraciones de hecho y

de derecho que impliquen incumplimiento a las disposiciones fiscales, soportando dichas consideraciones con las pruebas conducentes.”¹³

Respecto a la circunstanciación del acta, en la práctica es muy común advertir la carencia de esta, pues si bien de las actas levantadas se deducen los elementos que permiten a los verificadores constatar la infracción que sirvió de base para determinar la sanción, los mismos resultan insuficientes, en tanto que no se asientan los datos relativos a la identidad del comprador de los bienes y servicios, ni en el acta consta ni su firma, ni las razones del por qué se negó a proporcionarlas, lo cual impide establecer la probanza plena de la infracción cometida por el contribuyente, infringiendo con ello la autoridad lo dispuesto por el artículo 49 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Señala Rogelio Martínez Vera, que “los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho a otro, a fin de que al término de la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que de no hacerse así, éste puede argumentar que se le deja en estado de indefensión, por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada.”¹⁴

¹³ op. cit. supra, nota 11.

En efecto, la práctica nos revela el vicio cometido por los verificadores al momento de desarrollar una diligencia de verificación de comprobantes fiscales, al asentar sólo en el acta respectiva que la infracción se conoció según información proporcionada por el cliente "público en general".

En tales condiciones tenemos que la falta de identidad del "cliente público en general", coloca al causante en estado de indefensión, pues no se deduce de la aludida acta levantada, la veracidad de que la información provenga de una persona física determinada, que tuviera la facultad de decidir si comparecía o no a la diligencia respectiva y manifestar lo relacionado a la infracción cometida por el contribuyente, la cual fue observada por la autoridad fiscalizadora. Circunstancia esta que llena de ilegalidad el acto de autoridad.

En este orden de ideas es de señalarse pues, que si como resultado de la visita las autoridades conocen de algún incumplimiento a las disposiciones fiscales en cuanto a la expedición de comprobantes fiscales, deberán formular la resolución correspondiente.

¹⁴ MARTINEZ VERA, Rogelio, *La Fiscalización de Impuestos Federales*, 2ª Edición, Monterrey, 1981, S. D., Pág. 88.

CAPÍTULO SEXTO.

CONSECUENCIAS DE LA ORDEN DE VISITA DE VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

6.1.-Formulación de resolución.

6.2.-Infracción.

6.3.-Sanción.

6.1.-FORMULACIÓN DE RESOLUCIÓN.

Una vez realizado el procedimiento fiscalizador por la autoridad, tendiente a verificar el cumplimiento de la obligación de expedir comprobantes fiscales, y si como resultado de la visita domiciliaria se conoció de algún incumplimiento a las disposiciones fiscales por tal concepto, deberán formular la resolución correspondiente, ello de conformidad con lo dispuesto por la fracción VI del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, con base en los hechos consignados en el acta de visita que al efecto se haya levantado.

Delgadillo Gutiérrez, define a la determinación manifestando que “es un acto de precisión del quantum de la obligación, esto es, ésta se da cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, para lo cual el contribuyente cumple con la cantidad que debe darse a la autoridad fiscal.”¹

Ahora bien, una vez que le haya sido notificada al contribuyente la resolución que determina el crédito fiscal, y en caso de no estar conforme con la misma, tendrá derecho a inconformarse dentro de los 45 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación respectiva, pudiendo acudir a impugnarla a la instancia administrativa a través del recurso de revocación interponiéndolo ante la Administración Local Jurídica de

¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, op. cit. supra, nota 5, capítulo primero, Pág. 107 y 108.

Ingresos competente, o bien controvertirla vía contenciosa administrativa mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Sobre este aspecto cabe mencionar que la resolución administrativa que al efecto se levante, deberá contener los elementos necesarios que permitan al visitado poder controvertirla.

Sí, la resolución emitida contendrá una síntesis de los hechos acontecidos en el desarrollo de la visita que se practicó con anterioridad, relativo específicamente a la infracción descubierta.

Al respecto cabe mencionar, que contrario a lo que acontece en tratándose de órdenes de visita domiciliaria de auditoría, en el caso a estudio el contribuyente no cuenta con plazo alguno para poder desvirtuar la irregularidad consignada por la autoridad, sino que esta procede inmediatamente a la determinación del crédito fiscal.

Ello no significa que se deje en estado de indefensión al causante y se viole su garantía de audiencia.

Lo anterior en virtud de que esta garantía de audiencia nunca es previa, sino que esta se cumple en la medida en que es emitida la resolución y se notifica al particular concediéndole un término de 45 días para que en ejercicio de dicha

garantía promueva medio de defensa alguno de los contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

Sirve de apoyo a nuestro argumento la Jurisprudencia sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación, visible a página 1412 del Tomo IV, OBRA CONMEMORATIVA "55 AÑOS", cuyo rubro reza: (ver anexo 11).

6.2.-INFRACCIÓN.

En este apartado es de señalarse, que el contribuyente visitado al no cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales por las actividades que realiza con el público en general, comete la infracción regulada por el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, que enmarca las infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad.

Es pues, como se señaló al inicio del presente trabajo, que la contabilidad tiende ya a cumplir nuevos objetivos económicos y financieros, como de neto carácter fiscal.

El artículo 83 del ordenamiento en consulta, establece que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I.-No llevar contabilidad.

II.-No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III.-Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV.-No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V.-Derogada.

VI.-No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establecen las disposiciones fiscales.

VII.-No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII.-Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX.-Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

X.-No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto por el artículo 32-A de este Código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI.-No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 24, fracción I y 140, fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

XII.-No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII.-No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XIV.-No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.²

En efecto, tal como se ha venido hablando a lo largo del trabajo realizado, la contabilidad es una necesidad primordial en nuestros días para el buen funcionamiento de la empresa mercantil, pues permite al empresario conocer a ciencia cierta la realidad del negocio, y permite al Fisco, que le sean enterados los impuestos a que aquéllos están afectos.

² Artículo 83 del Código Fiscal de la Federación.

Resulta relevante establecer que la infracción ha sido definida como "toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario."³ Ello toda vez que la conducta del particular conlleva al ser contraria a derecho a impedir al Fisco Federal el cumplimiento de su mandato que le fue conferido por ministerio de ley, como lo es el gasto público.

En esencia, una vez cometida por el contribuyente la infracción a las normas tributarias, específicamente por la obligación de expedir comprobantes fiscales, es la sanción la que se debe imponer por incumplir con la obligación de llevar contabilidad, de tal suerte que sea esta; la que de forma coercitiva busque el cumplimiento de las leyes fiscales.

6.3.-SANCIÓN.

Resulta claro concluir, que las leyes jurídico-tributarias conllevan con ellas consecuencias jurídicas por su incumplimiento, siendo una de estas la sanción.

En este orden de ideas, como bien lo dice Eduardo García Maynez, la sanción es "una forma sui géneris de manifestación de las consecuencias de derecho."⁴

³ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, op. cit. supra, nota 5, capítulo primero, Pág. 171.

⁴ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 42ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1991. Pág. 295.

Sin lugar a dudas la sanción que implica todo desconocimiento a disposición legal alguna, tiende precisamente a tratar de corregir la conducta realizada por el contribuyente en el caso de las normas tributarias.

Es la sanción (MULTA), en tratándose de expedición de comprobantes fiscales, la corrección disciplinaria impuesta por desconocimiento a las leyes y que revisten una forma sancionadora del Fisco Federal, por el incumplimiento de lo que ordenan las normas jurídico-tributarias.

Sobre este aspecto, Rafael de Pina Vara, señala a la multa como la "sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentre autorizada para imponerla."⁵

O bien, "puede definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han incumplido las leyes fiscales."⁶

Así, el poder sancionador del Fisco Federal, tiende como finalidad a que el contribuyente cumpla cabalmente con sus obligaciones fiscales, siendo en este caso como bien se apuntaló al inicio del trabajo, llevar su contabilidad en forma ordenada, de conformidad a lo establecido en las leyes fiscales.

⁵ DE PINA VARA, Rafael, op. cit. supra, nota 4, capítulo segundo, Pág. 374.

De lo expuesto tenemos que en sí, la sanción implica una dualidad de funciones a saber:

a).-Obliga al causante a enterar a la hacienda pública, el gravamen evadido.

b).-La coercitibilidad de la ley fiscal de forma alguna asegura el entero de los impuestos causados.

Cabe señalar por último, que es el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, el que establece las sanciones relativas a no llevar contabilidad, mismas que de acuerdo al numeral 70 segundo párrafo del citado Código, se deben actualizar en los meses de enero y julio al ser estas establecidas entre un mínimo y un máximo.

Vistos ya los tópicos que anteceden, resulta de primordial interés resaltar la idea de que la tributación, tiene desde nuestro particular punto de vista un inocultable origen coercitivo, pues a lo que realmente atiende es a hacerse de los medios para satisfacer las necesidades del Estado, que aún sin aplicar de facto el poder coercitivo, las normas específicas prevén la circunstancia para evitar de gran modo la falta del pago oportuno de los impuestos.

⁶ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, op. cit. supra, nota 8, capítulo segundo. Pág. 375.

A manera de conclusión debe decirse entonces que la multa busca en sí, el castigo de la conducta atípica de los causantes en tratándose de materia fiscal.

En este sentido es concebido por Urbina Nandayapa, al decir que " La naturaleza jurídica de la multa es una sanción que castiga al infractor por una determinada conducta. En materia fiscal, dicha conducta es la de no realizar el pago en tiempo y forma;..."⁷

Como se ha visto, el poder sancionador del Estado, se encarga pues de garantizar el funcionamiento perfecto de las finanzas públicas, para satisfacer en tiempo las necesidades de la sociedad.

En síntesis, a efecto de concretizar en cuanto al tipo de diligencia de la cual se ha hablado, debe decirse que bien como lo señala el maestro Daniel Diep Diep, este tipo de actos, "Se trata del más simple de los procedimientos: **entregar una orden de verificación** al visitado, **identificarse** los visitadores, requerir la **designación de testigos**, levantar una sola **acta circunstanciada**, concederle **validez** en el caso de negativa a firmarla o recibirla y producir la **resolución** que corresponda, pero, esto último, sólo cuando se haya detectado incumplimiento de

⁷ URBINA NANDAYAPA, Arturo, op. cit. supra, nota 7, capítulo segundo, Pág. 98.

las referidas obligaciones fiscales de expedir comprobantes o de presentar solicitudes y avisos.”⁸

⁸ DIEP DIEP, Daniel, *Exégesis del Código Fiscal de la Federación*, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999. Pág. 239.

CONCLUSIONES.

1.-La contabilidad es una disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por una persona física o moral y es importante porque establece un control riguroso sobre cada uno de los recursos y las obligaciones de un negocio, proporcionando en cualquier momento una imagen clara y verídica de su situación financiera.

Por tal, el no llevar contabilidad es un hecho que puede ocasionar la quiebra de una persona, razón por la cual la ley impone a los comerciantes el deber de llevar cuenta y razón de todas sus operaciones.

En este orden de ideas, debe decirse que la contabilidad mercantil para el fisco resulta de gran valor, porque le permite averiguar las utilidades que constituyen la base del impuesto, las mercancías que son objeto de gravamen o **las operaciones que están sujetas a contribución.**

Luego entonces, el no cumplir los contribuyentes con las diferentes obligaciones en materia de contabilidad, trae como consecuencia la imposición de sanciones que van desde multas hasta la prisión en algunos casos.

2.-Las autoridades fiscales tienen especial interés en verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones en materia de contabilidad, lo cual trae

como consecuencia que se detecten diversas infracciones, mismas que dan origen a la imposición de multas.

Para lo cual, las visitas domiciliarias son el medio por excelencia a través del cual la autoridad fiscalizadora se cerciora de la situación fiscal del sujeto obligado con el pago de los impuestos, para que en caso de contravención a las leyes fiscales, pueda ejercer el procedimiento para hacerse de los mismos.

Debe decirse entonces, que el objetivo de la autoridad fiscalizadora tiende a verificar que el contribuyente cumpla con la obligación de pagar sus contribuciones en tiempo y forma, pues esto se encausa a la actividad del Estado, orientado a satisfacer las necesidades de la comunidad en el ámbito social.

3.-La orden de verificación sí puede entenderse con el encargado o con quien se encuentre al frente de la negociación ante la situación de no encontrar al visitado o a su representante legal, sin que sea ilegal el hecho de no preceder citatorio.

Lo anterior en virtud de que la misma se materializa en el momento en que se ejecuta, a efecto de sorprender a los contribuyente en cuanto a que si cumplen o no con su obligación fiscal; por tal motivo, la autoridad puede entender la orden con cualquier persona que al instante se encuentre al frente de la

negociación; pues no tendría razón de ser, si se esperara a notificarse al visitado o al representante legal, pues esta es espontánea.

4.-Es correcto considerar que la exigencia de que las órdenes de visita, deban precisar el período o ejercicio sobre el cual va a llevarse a cabo la inspección, sólo debe satisfacerse en la hipótesis de que se verifiquen obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes que se cumplan en períodos determinados y susceptibles de evidenciarse mediante verificación, pero no tratándose de obligaciones que además de que se realizan correlativamente con la actividad que desempeña el particular, por su naturaleza no es posible que se adviertan con la simple revisión de un período de contabilidad, ya que puede suceder que el contribuyente para aparentar que cumple con su obligación fiscal, únicamente registre y expida parte de la totalidad de los comprobantes de las mercancías o prestación de servicios adquiridos por los clientes, circunstancia que no puede detectarse con libros de contabilidad. Luego entonces, se debe contar con otros elementos de prueba para tal efecto, de ahí que resulte factible que la comprobación de dicha obligación pueda realizarse en el momento mismo en que la autoridad llega al domicilio fiscal del causante y este efectúa la actividad que le impone la entrega de los referidos comprobantes.

Así las cosas, la comprobación de esta actividad no esta sujeta a temporalidad alguna. Por ello; lo lógico, lo natural y lo común resulta ser que los

inspectores vigilen si durante el desarrollo de la visita se cumple cabalmente con la expedición de comprobantes fiscales.

Estimar lo contrario permitiría al contribuyente que durante el tiempo que se precisara para la visita, hiciera parecer que cumple con la citada obligación, con lo cual se impediría al Fisco Federal conocer la realidad. Por tanto, es de concluirse que el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, no está en contraposición con el precepto 16 Constitucional, por el hecho de que en la orden de visita de verificación de expedición de comprobantes fiscales, no se precise el período de inspección, pues entre las formalidades para expedir órdenes de cateo, a las que estas están sujetas, no exige que deban precisar fechas o períodos de inspección, sino que ello depende de que la naturaleza de la obligación fiscal sea susceptible de no aparentarse y que pueda apreciarse en los libros de contabilidad, de lo contrario, basta que se indique el objeto y propósito que se persigue con la visita para cumplir con la debida motivación.

De todo lo anterior se colige que entre mayor sea el número de contribuyentes obligados a llevar contabilidad que cumplen con este deber, menor será el número de sanciones que impongan las autoridades fiscales por infracciones relacionadas con la citada obligación, quedando de esta manera demostrada la hipótesis planteada al inicio del presente trabajo.

PROPUESTA.

Esta nueva disposición que vino a reglar el procedimiento relativo a las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes fiscales, sin duda alguna que a los particulares trajo una mayor certeza jurídica en cuanto al actuar de la autoridad en este tipo de diligencias.

No obstante ello, la práctica que día con día se vive en los tribunales va haciendo necesaria una adecuación de las normas a la medida en que la sociedad evoluciona, para no quedar así como una norma que sea letra muerta o que la misma propicie como en el caso de la materia fiscal, la evasión de impuestos.

Es pues la inquietud del que esto escribe, una vez visualizadas las necesidades existentes en el foro, señalar que respecto a esta tan interesante facultad de comprobación de la autoridad exactora, el legislador debió buscar mayor precisión en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de cerrar espacios al contribuyente para que no encuentre mecanismos de evasión fiscal.

Désde nuestro muy particular punto de vista, se hace necesario adecuar a la norma aludida, dos fracciones a saber; una II.- bis, y otra IV.- bis.

En efecto, ya expuesto en capítulos anteriores las necesidades importantes en la interpretación de la norma a que hacemos referencia, vemos con suma importancia que al artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, se le adicione una fracción II.- bis y otra IV.- bis, para quedar como siguen:

Artículo 49.-.....

II.- bis.-La orden de verificación de expedición de comprobantes fiscales, se ejecutará en el momento mismo de su notificación, siendo innecesario precisar el periodo a que tal facultad de comprobación deba sujetarse.

IV.- bis.-Con motivo del levantamiento del acta de visita de verificación, se deberá circunstanciar asimismo el nombre y firma del cliente que haya servido de medio a los verificadores para comprobar la omisión de la obligación de expedir comprobantes fiscales a cargo del visitado.

Ante la negativa de proporcionar el nombre y/o firma en el acta, tal situación deberá circunstanciarse, sin que ello demerite la legalidad de la diligencia.

En caso de que el cliente acceda a lo requerido, deberá hacérsele firmar asimismo un marbete de confesión que hará prueba plena en contra del visitado.

Lo anterior va encaminado a evitar imprecisiones en cuanto a la interpretación de la norma, toda vez que aún y cuando existen una diversidad de facultades de comprobación de la autoridad hacendaria contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, los litigantes pretenden sujetar el procedimiento de las visitas de auditoría al de las visitas de verificación.

A lo largo del tema, hemos hecho mención a las diferencias existentes entre las órdenes de auditoría y las de verificación, en cuanto a la temporalidad en que deben realizarse estas últimas.

En este orden de ideas, por lo que respecta a la fracción II, bis, cabe concluir que resulta innecesario consignar el período de duración de las visitas de verificación, toda vez que su objeto es verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, conducta que se ejecuta al instante, contrario a las visitas domiciliarias que tiene como objeto revisar la contabilidad del contribuyente visitado, donde invariablemente la autoridad debe señalar el período a revisar, al tratarse de una revisión que tiene como fin comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales. (visita de auditoría).

Por último, relativo a la fracción IV.-bis, esta surge de la imperiosa necesidad de que el contribuyente cuente también con los elementos necesarios para poder combatir el acto de autoridad, saber a ciencia cierta que persona sirvió de medio a la fiscalizadora para imputarle los hechos consignados en el acta levantada, de tal forma que no sólo se trate de meras manifestación vagas e imprecisas de esta.

Lo anterior en virtud de que en la práctica, en la circunstanciación de este tipo de actos, se vuelve muy común señalar que la autoridad tuvo pleno conocimiento de la infracción cometida a las leyes fiscales (no expedir el comprobante fiscal respectivo)., según información proporcionada por el **“cliente público en general.”**

Circunstancia tal, que sin lugar a dudas deja en el más absoluto estado de indefensión al particular, sin que sea óbice que de acuerdo al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, los actos de las autoridades fiscales se presuman legales, o que también los hechos asentados en un acta hace prueba plena.

Así las cosas pues, se hace necesario asentar en el acta que al efecto se levante con motivo de la práctica de una visita de verificación, el nombre y/o firma de la persona que sea adquirente de los bienes y servicios prestados por el visitado, y hacer constar esto a su vez en un marbete de confesión que se adjunte a la referida acta.

Lo anterior para no dejar duda alguna en cuanto a la veracidad de los hechos asentados en el acta, circunstancia que sin ápice alguno se traduciría en un acto del todo legal.

Pues claro es que el asentar la leyenda **público en general**, no permite al particular tener la seguridad jurídica de que tal persona haya estado presente en la diligencia; si los verificadores le dieron la oportunidad para argumentar al respecto; si medió confesión de su parte; si proporcionó su nombre y si firmó el acta, todo lo cual que invariablemente al no asentarse, sólo hace presumir que se trata de un ente biológico indeterminado, viciando así el acto de autoridad.

ANEXOS.

Anexo 1.

"OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Marjo Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a

ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues estos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad.”

Contradicción de sentencias entre 551/38 y

550/38.- Resuelta el 13 de enero de 1941.

R .T. F. 1937-48, Pág. 249.

Anexo 2.

“CONTABILIDAD.-LIBROS QUE LA INTEGRAN, PARA EFECTOS FISCALES.-De acuerdo con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, "quedan incluidos en la contabilidad de los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes". De dicha disposición se advierte que no solamente los libros diario y mayor a que se refiere el artículo 28 del Reglamento del invocado Código, forman parte de la contabilidad de los contribuyentes, sino que la contabilidad también se integra con todos los libros que se hagan necesarios de acuerdo con el sistema contable que adopten, como el Libro de Ingresos y Egresos, y por tanto es válido considerar los registros en este asentados para efectos contables fiscales.”

Juicio N°. III-159/91.-Sentencia de 7 de diciembre de 1993, por unanimidad de 3 votos.-Magistrado Instructor: Leopoldo Ramírez Olivares.-Secretaria: Lic. María Rita Tovar Meza.

Tesis de Jurisprudencia aprobada en sesión de 3 de mayo de 1994.

Anexo 3.

“VISITAS DOMICILIARIAS ÓRDENES DE. NO DEBEN EMANAR DE LA AUTORIDAD JUDICIAL. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN VIII, DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.-Las normas constitucionales no sólo deben examinarse en rigor de acuerdo a la letra del texto que las contiene, sino que deben interpretarse atendiendo fundamentalmente al verdadero sentido del precepto constitucional, a su fin real. Así, al disponer el artículo 16 constitucional que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, no la constriñe al hecho de realizar

únicamente su ejecución física, sino también a su antecedente lógico: ordenarlas. Lo anterior se desprende del examen de las diversas sesiones celebradas por los Constituyentes con el objeto de elaborar la Constitución de mil novecientos diecisiete. De estos antecedentes queda claro que la intención del Constituyente no fue que las órdenes de visita domiciliaria deban ser emitidas por la autoridad judicial, pues este requisito únicamente se estableció para las órdenes de cateo. Por lo tanto, cuando el artículo 16 constitucional establece que las visitas domiciliarias deberán sujetarse "a las formalidades prescritas para los cateos", no se refieren a que la orden de realizarlas emane de la autoridad judicial, sino que los requisitos a que se refiere son: a) que conste por escrito, b) exprese el lugar que ha de inspeccionarse, c) la materia de la inspección, y d) se levante una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. Además, si la intención del

Constituyente fuera que la práctica de visitas domiciliarias se realizara por orden de autoridad judicial, sería ilógico que se hubiera elevado a norma constitucional la disposición de que la autoridad administrativa pueda practicar visitas domiciliarias pues es evidente que una orden judicial debe ser acatada por la autoridad administrativa aunque la Constitución no lo establezca expresamente. Así pues, debe concluirse que el artículo 31, fracción VIII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que permite a la autoridad administrativa ordenar visitas domiciliarias, no es inconstitucional.”

Amparo en revisión 2656/86. Eduardo Ordoñez Bremauntz y María Concepción Gómez Jimeno. 26 de mayo de 1987. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Felipe López Contreras.

Anexo 4.

“VISITAS DOMICILIARIAS, ÓRDENES DE. SUS DIFERENCIAS CON LAS ÓRDENES DE CATEO.-Entre las órdenes de cateo y las órdenes de visita domiciliaria existen diferencias substanciales. El cateo y la visita domiciliaria tiene objetos diferentes: aquél tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto. La visita persigue el cercioramiento de que “ se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía”; así como la “ exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales”. La orden de cateo únicamente puede ser expedida por un juez o tribunal, la visita domiciliaria puede ser decretada por autoridad administrativa. La orden de visita no debe contener ningún despacho de secuestro o embargo ni de aseguramiento de cuentas, inversiones o depósitos bancarios o de otra naturaleza. No obstante las diferencias que existen entre unas y otras órdenes, es mandato del artículo 16 de la Constitución que las órdenes

de visita deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos.”

Revisión fiscal 23/91. Lumisistemas, S. A. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Anexo 5.

“VISITAS DOMICILIARIAS. MOMENTO DE INICIO DE LAS MISMAS. DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III Y PARTE FINAL, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-El Instituto Mexicano del Seguro Social, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los patrones, tiene, entre otras facultades, la de practicar visitas domiciliarias en los términos de los artículos 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación supletorio a la Ley del Seguro Social. Ahora bien, conforme a la parte final del precepto legal que se menciona, las visitas se

inician precisamente en el momento que se notifica y entrega la orden respectiva, máxime si en ese acto se solicita determinada documentación al visitado. En consecuencia, debe hacerse constar en el acta que se levante, que al inicio de la visita se identificaron los visitadores, dejándose constancia, igualmente, acerca de la designación de testigos.”

Revisión N°. 1755/86.-Resuelta en sesión de 12 de enero de 1989, por unanimidad de 6 votos.-
Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.-Secretario: Lic. Rolando G. Magaña Herrejón.

Anexo 6.

“VISITAS DE INSPECCIÓN, SE PUEDEN ENTENDER CON QUIEN SE ENCUENTRE AL FRENTE DE LA NEGOCIACIÓN.-El encargado o dependiente de una negociación o establecimiento, pertenece al grupo de los llamados auxiliares de comercio, que en materia

mercantil, representan en forma general, aunque limitada, al propietario o titular, como se desprende de lo establecido por el artículo 309, segundo párrafo, del Código de Comercio, en relación con lo dispuesto en los artículos 321 y 324 del propio Ordenamiento Legal; de manera tal que el encargo que se otorga al dependiente no es específico, sino general, aunque limitado a las funciones que le sean propias de dicho encargo y siempre ejercen a nombre del principal o empresario de quien dependen. Por lo tanto, si el propietario deja la negociación en manos de un subordinado, las visitas son eficaces y satisfacen su objetivo, cuando se entienden con quien se encuentre al frente de la negociación.”

Amparo en revisión número 1336/92.-Vicente Hernández López.-16 de abril de 1993.-5 votos.-
Ponente: Anastacio González Martínez.-
Secretario: Alfonso Soto Martínez.

Amparo en revisión número 219/93.-Juan García Tapia y otros.-16 de abril de 1993.-5 votos.-

Ponente: Anastacio González Martínez.-
Secretario: José Roberto Cantú Treviño.

Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 68, agosto de 1993.

Anexo 7.

“VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.-Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que, por tal motivo, pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en

la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.”

Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silvia Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava..

Anexo 8.

“IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES.- CASO EN EL QUE RESULTA INFUNDADO EL CONCEPTO DE ANULACIÓN RESPECTO A LA ILEGALIDAD EN SU CIRCUNSTANCIACIÓN.-Si

el actor argumentó como concepto de anulación que la circunstanciación de la identificación de los visitantes es ilegal, el mismo argumento se

considera infundado si en el acta correspondiente se asientan los siguientes datos:

a).-Fecha de la credencial identificatoria para determinar su vigencia.

b).-Nombre de la dependencia que expide la credencial identificatoria, así como el funcionario o titular de la propia dependencia que expida la credencial identificatoria.

c).-Personalidad del visitador actuante, entendiéndose que tal requisito se satisface cuando se expresa el cargo con el que actúa en la visita.

d).-Representación del visitador actuante, entendiéndose por tal la cita de la dependencia a la cual está adscrito.

Si la totalidad de estos requisitos se encuentran en la circunstancia del acta, la misma está legitimada y, por lo contrario, el concepto de anulación resulta fundado si se omite total o parcialmente tales datos y por ende, al estar viciado el procedimiento, esto conlleva a la anulabilidad del acto combatido en el Juicio Fiscal.”

PRECEDENTES:

JUICIO DE NULIDAD: 100(14)207/90/28/91.-

ACTOR: BELTHER COMPAÑÍA
CONSTRUCTORA, S. A. DE C. V.-Resuelto en
sesión de 24 de febrero de 1994.-Por mayoría de
7 votos a favor y 1 con los puntos resolutivos.-
Magistrado Ponente: Margarita Aguirre de
Arriaga.-Secretaria: Lic. Rosana E. De la Peña
Adame.

JUICIO DE NULIDAD: 100(14)131/93/2853/93.-

ACTOR: QUIMICA POLITÉCNICA S. A. DE C. V.-
Resuelto en sesión de 24 de febrero de 1994.-Por
unanimidad de 6 votos.-Magistrado Ponente: Lic
Jorge Alberto García Cáceres.-Secretario: Lic.
Luis Moisés García Hernández.

Anexo 9.

“VISITAS DOMICILIARIAS, TESTIGOS.-Para
satisfacer el requisito del artículo 16
constitucional, es menester que en las actas de
las visitas domiciliarias, se asiente que se requirió

al ocupante para que hiciera la designación y que, asimismo, se asiente si se negó a hacerlo, y si los testigos que intervinieron fueron nombrados por aquél, o por la autoridad en su negativa, pero sin que baste que se diga en el machote en que se levantó el acta, que se hizo la prevención relativa, sin precisar si se abstuvo de designarlos y ni quién hizo la designación, pues la satisfacción del requisito constitucional indicado, debe constar de manera precisa en las actas de las visitas domiciliarias, sin que sea lícito pretender hacerlo a base de inferencias.”

Anexo 10.

“ACTAS DE VISITA.-TIENEN VALOR PROBATORIO PLENO.-De conformidad con lo dispuesto por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles las actas de auditoria levantadas como consecuencia de una orden de visita expedida por un funcionario público en ejercicio de sus funciones, tiene la calidad de un documento público con valor

probatorio pleno; por tanto, corresponde al particular desvirtuar lo asentado en las actas, probando la inexactitud de los hechos asentados en ellas.”

1992, Pág. 27. Juicio Atrayente.-Nº. 11/89/4056/88.-Resuelto en sesión de 29 de Septiembre de 1992, por mayoría de seis votos y 1 con los resolutivos.-Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.-Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

Anexo 11.

“GARANTÍA DE AUDIENCIA.-EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.-En materia fiscal no es necesario que la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, sea previa a la determinación o a la imposición de sanción, según sea el caso, bastando con cumplir con este derecho individual, con que al particular se le dé la oportunidad de

defenderse en relación al acto de molestia, aunque sea con posterioridad al mismo." (2954).

Revisión N° 815/85.-Resuelta en sesión de 7 de febrero de 1989, por unanimidad de 6 votos.-
Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.-
Secretario: Lic. Germán Canseco de la Fuente.

Revisión N° 747/80.- Resuelta en sesión de 2 de diciembre de 1981, por unanimidad de 7 votos.-
Magistrado Ponente: Mario Azuela Güitrón.-
Secretario: Lic. Oscar Enriquez Enriquez.

R. T. F. F. Año II, N° 14, Febrero 1989, p. 105.

BIBLIOGRAFÍA.

AGUIRRE PANGBURN, Rubén, Notas Para una Presentación Sobre Política Tributaria, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.-Año III Número 7.-Ponencia realizada los días 9 y 10 de octubre de 1998, con motivo del Simposium Sobre Alternativas Fiscales para 1999.

ANDREOZZI, Manuel, Derecho Tributario Argentino, Edit. Tipográfica, Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Reimpresión a la 12ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1997.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, 27ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1995.

CABANELLAS TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Edit. Heliasa. Cit. por Reyes Altamirano Rigoberto.

CALVO NICOLAU, Enrique, Comentarios a la Reforma Fiscal 1999, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1999.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 3ª Edición, México, D. F., Edit. Harla, 1998.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal, 7ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1997.

CARTAS SOSA, Rodolfo, y AYALA VALLEJO, Graciela, Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, 1ª Reimpresión, México, D. F., Edit. Themis, 1996.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 16ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1990.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 5ª Reimpresión a la 3ª Edición, México, D. F., Edit. Limusa, Noriega Editores, 1995.

DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, 17ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1991.

DIEP DIEP, Daniel, Exégesis del Código Fiscal de la Federación, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999.

DIEP DIEP, Daniel, Fiscalística, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999.

DIEP DIEP, Daniel, Las Mil y Una Defensas del Contribuyente, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999.

DIEP DIEP, Daniel, Tendencias Teorías y Políticas Tributarias, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Pac, 1999.

FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1986.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 12ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1968.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 42ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1991.

HUMPHRE Y SALINAS, Arturo, Formulario de Instancias, Defensas, Recursos y Juicios, de Indole Fiscal, 4ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1984.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, 6ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1993.
Tomo P-Z, Pág. 3253.

JARACH, Dino, El hecho Imponible, Edit. Liceo Cima. Buenos Aires, 1943.

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ediciones Contables y Administrativas, S. A. de C. V., 3ª Edición, México, D. F., 1993.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1995.

MANTILLA MOLINA, Roberto, Derecho Mercantil, 24ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1985.

MARGÁIN M., Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimad, 7ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1998.

MARGÁIN M., Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 8ª Edición, Universitaria Potosina, San Luis Potosí, México, 1985.

MARTINEZ BAHENA, José Luis, Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal. 1ª Edición, México, D. F., Edit. Sista, 1994.

MARTINEZ MORALES, RAFAEL I, Derecho Administrativo primer curso.-2ª Edición, México, D. F., Edit. Harla, 1994.

MARTINEZ VERA, Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, 2ª Edición, Monterrey, 1981, S. D.,

MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos, 1ª Reimpresión a la 1ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1997.

PAZOS, Luis, Los Límites de los Impuestos, 1ª Edición, México, D. F., Edit. Diana, 1982.

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª Edición, México, D. F., Edit. Porrúa, 1976.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Diccionario de Términos Fiscales, 1ª Reimpresión a la 1ª Edición, México, D. F., Edit. Themis, 1997.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª Edición, Baja California, México, Cárdenas, 1994.

URBINA NANDAYAPA, Arturo, El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales, Desde la Orden de Visita...Hasta los Medios de Defensa, 1ª Edición, México, D. F., Edit. SICCO, 1998.

Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus Constituciones. Antecedentes, origen y evolución del articulado constitucional. Tomo III, 3ª Edición, México, D. F., 1985. LII Legislatura. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. (Artículo 16 Constitucional, analizado por José Ovalle Favela).

REVISTAS.

AGUIRRE PANGBURN, Rubén, Notas Para una Presentación Sobre Política Tributaria, **Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal**.-Año III Número 7

DE LA CUESTA RUTE, José María, La Contabilidad en el Código de Comercio, **Revista Española de Financiamiento y Contabilidad**.-1973.

FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Rosa, Comprobantes Fiscales, **Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Jurídico, Laboral y Contable-Financiero**, Editada por la Facultad de Contaduría y Administración-UNAM. Año 12, Número 202, 16 de enero de 1998.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo, Ilegalidad en las Visitas Domiciliarias, **Revista Prontuario de Actualización Fiscal**, (paf), Año XI, Primera quincena mayo 1999, Número 230.

MUNDO MONTOYA, María Isabel, Expedición de Comprobantes Fiscales, **Revista Prontuario de Actualización Fiscal**, (paf), Año X, Primera quincena diciembre 1998, Número 220.

PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, La Resistencia Fiscal, **Revista Lex**, Difusión y Análisis. 3ª Época, Año III, diciembre 1997, Número 30.

SÁNCHEZ SOTO, Gustavo, Identificación del Auditor en Visitas Domiciliarias, 1ª Parte, **Revista Prontuario de Actualización Fiscal**, (paf), Año IX, Segunda quincena mayo 1997, Número 183.

SÁNCHEZ SOTO, Gustavo, Identificación del Auditor en Visitas Domiciliarias, 2ª Parte, **Revista Prontuario de Actualización Fiscal**, (paf), Año IX, Segunda quincena agosto 1997, Número 189.

SAT.-**Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado.**-
México, D. F., Talleres Gráficos de México.-1999.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal del Estado Libre y Soberano de Guerrero.

Código de Procedimientos Penales del Estado Libre y Soberano de Guerrero.

Código de Comercio.

Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995.

Diario Oficial de la Federación de 21 de marzo de 1997.

Manual de Reformas Fiscales 1996, Colegio de Contadores Públicos del Estado de Guerrero, A. C.

CONSULTA ELECTRÓNICA.

IUS 5. CD. Suprema Corte de Justicia de la Nación.