

510



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES.

CAMPUS ARAGÓN

VISITAS DOMICILIARIAS EN
MATERIA ADUANERA.

T E S I S

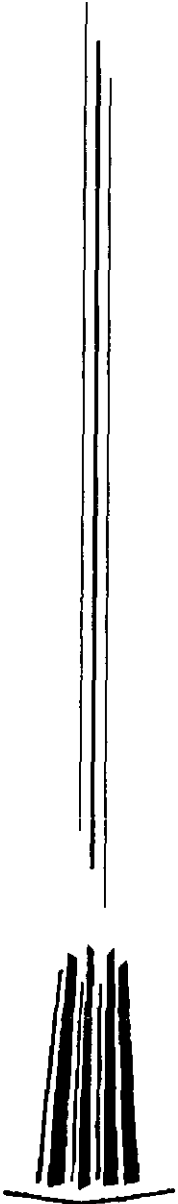
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
PEDRO YÁÑEZ LÓPEZ.

ASESOR:
LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN.

29.18.25

MÉXICO

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.

ÍNDICE

VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANERA

Págs.

| | |
|--|-----------|
| Introducción..... | 1 |
| CAPÍTULO 1..... | 6 |
| POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO | |
| 1.1.- El Estado y sus fines..... | 6 |
| 1.2.- La potestad tributaria del Estado..... | 11 |
| 1.3.- La obligación fiscal..... | 16 |
| 1.4.- Actividad fiscalizadora del Estado..... | 26 |
| 1.4.1.- Fiscalización activa..... | 30 |
| 1.4.2.- Fiscalización pasiva..... | 31 |
| 1.5.- Las visitas domiciliarias como una de las facultades más importantes de fiscalización en materia impositiva..... | 32 |
| 1.5.1.- Objeto y sujetos de las visitas domiciliarias..... | 33 |
| 1.6.- Concepto de visita y domicilio..... | 35 |
| 1.7.- Principios fundamentales que rigen en materia fiscal..... | 40 |
| CAPÍTULO 2..... | 44 |
| NATURALEZA JURÍDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN MATERIA ADUANERA | |
| 2.1.- Impuestos al comercio exterior..... | 44 |
| 2.1.1.- Impuesto de exportación..... | 52 |
| 2.1.2.- Impuesto de importación..... | 55 |
| 2.2.- Objeto y sujetos del impuesto al comercio exterior..... | 60 |
| 2.3.- Marco jurídico de las visitas domiciliarias practicadas en materia aduanera..... | 63 |

| | | |
|--|---|-----|
| 2.4.- | Garantías y principios de legalidad..... | 72 |
| 2.4.1.- | Mandamiento escrito..... | 77 |
| 2.4.2.- | Fundamentación y motivación del acto de autoridad..... | 79 |
| 2.4.3.- | Autoridad competente..... | 81 |
| 2.4.4.- | Causa legal del procedimiento..... | 84 |
| 2.5.- | Las diversas etapas en el acto de comprobación de las visitas domiciliarias en materia aduanera..... | 86 |
| CAPÍTULO 3..... | | 92 |
| CONSIDERACIONES Y PROPUESTAS SOBRE LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANERA | | |
| 3.1.- | Causas, efectos y propuestas respecto a la diversidad de ordenamientos que regulan las visitas domiciliarias en materia aduanera..... | 92 |
| 3.1.1.- | Necesidad de aplicar los principios que rigen en materia fiscal..... | 96 |
| 3.1.2.- | Aplicación de la técnica legislativa..... | 102 |
| 3.2.- | Conflictos que se presentan en la práctica de las visitas domiciliarias en materia aduanera y planteamientos al respecto..... | 116 |
| 3.2.1.- | Garantía de audiencia..... | 116 |
| 3.2.2.- | Aseguramiento de mercancía y devolución de la misma..... | 119 |
| 3.2.3.- | Domicilio objeto de la visita..... | 122 |
| 3.3.- | Propuestas de reformas a algunos artículos de la Ley Aduanera aplicando los puntos que anteceden, con el propósito de lograr un concepto claro y preciso de lo que son las visitas domiciliarias en materia aduanera..... | 125 |
| Conclusiones..... | | 144 |
| Bibliografía..... | | 160 |

INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas, el Estado para estar en condiciones de cumplir adecuadamente con sus atribuciones, requiere allegarse de recursos y esto lo hará a través de su facultad de imponer tributos y recaudarlos; sin embargo, es una realidad de nuestro tiempo, que el sujeto pasivo o contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias o lo hace parcialmente, siendo ésta una de las razones para que el Estado tenga que instrumentar los mecanismos suficientes y necesarios en materia fiscal para que el sujeto pasivo cumpla con dicha obligación, dando paso a los llamados medios de fiscalización.

En este sentido, las visitas domiciliarias son uno de los mejores medios de fiscalización que ha instrumentado la autoridad hacendaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; sin embargo, dicha figura jurídica, para que se considere válida y puede así surtir plenos efectos jurídicos, debe salvar y satisfacer diversos obstáculos y requisitos, lo cual es tema del presente trabajo de investigación.

Es realmente interesante y necesario conocer el porqué de esta facultad del Estado y cómo es que la visita domiciliaria, la cual se encuentra contemplada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, en su antepenúltimo párrafo, es una forma autorizada para transgredir el domicilio particular del contribuyente. Es por esta razón que es realmente importante conocer cuáles son los motivos y especialmente la fundamentación que soporta a esta facultad del Estado, todo ello es con el propósito de conocer la legalidad y seguridad jurídica que dicha figura ofrece al contribuyente.

Asimismo, es importante el estudio de la visita domiciliaria, toda vez que su ejercicio es cotidiano y presenta una serie de dificultades, mismas que analizaremos en la presente investigación, debiéndose dichas dificultades no sólo a la complejidad de la normatividad que la regula, sino además a la escasez de dicha regulación en la Legislación Aduanera.

La visita domiciliaria en materia de comercio exterior, presenta características particulares, toda vez que además de revisar documentación contable, la legislación otorga facultades al visitador para que, en el caso de detectar mercancía presuntamente de procedencia extranjera, se proceda a su aseguramiento, lo cual también es materia de análisis en el presente trabajo de investigación, con el propósito de determinar el respeto a las garantías de legalidad y seguridad jurídica en la visita domiciliaria para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por lo expuesto, es importante saber si la normatividad que regula a esta figura jurídica está realmente apegada a los principios fundamentales en materia fiscal y si éstos fueron contemplados por el legislador, particularmente en la creación del antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, así como en aquéllos preceptos contenidos en el Código Fiscal de la Federación referentes a la visita domiciliaria.

En este sentido, en el presente trabajo se hace un análisis del marco jurídico que regula a las visitas domiciliarias en materia aduanera, desde la base fundamental que es nuestra Carta Magna, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Código Fiscal de la Federación, Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento, Ley Aduanera, Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al analizar esta figura jurídica así como los preceptos que las regulan, trataremos de dar respuesta a las interrogantes como: ¿Qué es la visita domiciliaria? ¿Cuál es su motivo y su fin? ¿Qué es la fiscalización? ¿Cuáles son las facultades y obligaciones de la autoridad en la diligencia de una visita domiciliaria? ¿La actual legislación en materia de visitas domiciliarias contempla el principio de certeza jurídica? ¿Es clara una figura jurídica que se encuentra regulada por una diversidad de ordenamientos legales? ¿Es correcta la técnica legislativa empleada por el legislador en la normatividad reguladora de las visitas domiciliarias? ¿Cuáles son aquellos aspectos importantes que deben cuidarse y aun analizarse nuevamente por el legislador para crear un marco de seguridad jurídica en torno al desarrollo de una visita domiciliaria en materia aduanera? ¿Se respeta la garantía de audiencia en las visitas domiciliarias en materia aduanera?

En este sentido, en el caso de ser adversas las respuestas a tales planteamientos surgen diversos conflictos, mismos que se citaran a fin de sugerir una propuesta al respecto.

Debido a la escasa bibliografía referente al tema de las visitas domiciliarias en materia aduanera y a su configuración muy técnica, es necesario apearse a la legislación general que regula dicha figura jurídica.

El método de investigación utilizado en el presente trabajo es el deductivo, toda vez que se parte de una premisa general, que será la facultad de fiscalización del Estado, para llegar a la particular que será la facultad de las autoridades aduaneras para realizar visitas domiciliarias.

La figura jurídica de las visitas domiciliarias aduaneras es de naturaleza fiscal, toda vez que el objetivo directo será el comprobar el cumplimiento de las obligaciones

que establecen y regulan los ordenamientos legales en materia aduanera, tendientes a captar créditos fiscales a favor del Estado y a cargo del contribuyente. Consecuentemente, esta figura jurídica, como facultad del Estado, debe estar debidamente regulada en la ley especial y su reglamento, en virtud de que el contenido de los mismos deben corresponder a una realidad.

El desarrollo de la presente investigación se encuentra estructurado en tres capítulos, el primero de ellos se denomina "Potestad Tributaria del Estado", el cual se refiere a la facultad del mismo para imponer tributos y fiscalizarlos, siendo de esta última facultad de donde se desprende una de las atribuciones más importantes de la autoridad administrativa, otorgada por nuestra Carta Magna, como lo es la visita domiciliaria, figura jurídica que es tema de nuestro estudio.

El segundo capítulo denominado "Naturaleza Jurídica de las Visitas Domiciliarias Practicadas en Materia Aduanera", se refiere a la importancia de los impuestos al comercio exterior, dando una visión general del porqué es necesaria una correcta regulación de esta actividad, especialmente en lo referente a las visitas domiciliarias en materia aduanera; para ello analizaremos el marco jurídico de dicha figura jurídica, principalmente su legalidad.

El tercer capítulo denominado "Consideraciones y Propuestas Sobre las Visitas Domiciliarias en Materia Aduanera", se refiere de manera concreta a la problemática que presenta esta facultad del Estado al momento de su realización y aun, antes de la misma, haciendo planteamientos al respecto, señalando entre otros aspectos la necesidad de aplicar los principios que rigen en materia fiscal, principalmente el de certeza, asimismo se menciona la importancia de la técnica legislativa en la normatividad reguladora de dicha facultad del Estado.

En este sentido, los objetivos que se persiguen en la presente investigación son los de contar con un marco legal que regule de manera más clara a las visitas domiciliarias que nos ocupan, creando en consecuencia un marco jurídico que sea cierto y justo para el contribuyente

CAPÍTULO 1

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1.1 El Estado y sus fines.

Hans Kelsen señala que debe entenderse por Estado: "La organización del poder político dentro de una comunidad nacional, mediante Instituciones objetivas que declaran el derecho y lo sostienen, conservando el orden por medio de una dirección política y un cuadro administrativo diferenciado. La estructura tiene como elementos esenciales al poder, el orden jurídico, la población y el territorio". (1)

Todo Estado, desde sus orígenes más antiguos, se ha integrado por una serie de elementos como lo son, entre otros, la población, el territorio y el orden jurídico.

Dentro de esos elementos existen cuatro esenciales que aunque se quiera no podrían separarse, puesto que en algún punto siempre tienden a unirse, siendo éstos, la política, la economía, las finanzas y el derecho.

Entre los elementos que conforman al Estado se encuentran las finanzas, cuya denominación genérica no significa otra cosa sino materia financiera, entendiéndose por ésta a la actividad realizada por el Estado, consistente en la obtención, administración y aplicación de los ingresos que percibe.

1) KELSEN, Hans Teoría General del Derecho y del Estado. México, Editorial UNAM, 1974, Pág. 216

Todo Estado para poder cumplir con sus fines y objetivos para los cuales fue creado debe obtener ingresos; sin embargo, dicha obtención necesariamente debe estar plasmada en un orden jurídico y debe ser ejecutada al amparo de éste.

Es precisamente esta facultad, la cual permite al Estado allegarse de los recursos que considere necesarios para estar en condiciones de cumplir adecuadamente con sus atribuciones, a la que se le ha denominado potestad tributaria del Estado.

Sin embargo, esta potestad tributaria no es una facultad arbitraria o sin justificación, toda vez que al allegarse de los ingresos o recursos, el Estado persigue fines lícitos, cuyo propósito es obtener el bien común de la población que representa.

El poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad que tiene el Estado para establecer legalmente tributos (ingresos).

Miguel Acosta Romero, considera que: "...los fines del estado son mediatos y, en última instancia, deben ser la persecución del beneficio general, el bien común, o el interés público." (2)

La actividad del Estado se puede definir como el cúmulo de actos jurídicos y materiales, operaciones y demás tareas que el mismo lleva a cabo en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga.

Todas aquellas atribuciones que le son otorgadas al Estado, obedecen a la necesidad de crear jurídicamente los medios considerados como adecuados o propios para lograr los fines estatales.

2) ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 4ª Ed. México, Editorial Porrúa, S.A., 1981, Pág. 45.

Los términos "finés y atributos" para Fraga, se encuentran estrechamente vinculados y señala: "Los fines del Estado condicionan sus atribuciones, consecuentemente mientras menos desarrollo real y material tenga el Estado menos serán sus atribuciones aunque no ideales". (3)

Aunque lo antes mencionado se interpreta y sólo se aplicaría para el Estado primitivo y no para lo que hoy se considera como el Estado moderno.

El Estado no actúa por inercia, sino con base en una meta predeterminada, siendo una de esas metas la de administrar el ingreso público que percibe.

Tener determinado el objetivo y la finalidad de esta meta, traerá como consecuencia que la administración tributaria pueda controlar debidamente el cumplimiento fiscal.

Los autores Luis Illanes y Díaz Mac Arthur comentan al respecto: "El punto de partida para formular una política de control será necesariamente definir con claridad qué es lo que se quiere obtener. Se ha afirmado justificadamente, que el objetivo de la administración está definido por las características de las propias formas de imposición que se aplican y que deben ser el alcanzar el cumplimiento voluntario de la obligación, que con mayor precisión se debe calificar de objetivo final o mediato". (4)

3) FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 24ª Ed. México, Ed. Porrúa, S.A. 1985, Pág. 16.

4) ILLANES, Luis y DÍAZ MAC Arthur. El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América. Instituto de Capacitación Tributaria, Volumen 1, Secretaría de Finanzas. Santo Domingo, República Dominicana. Agosto 1981, Pág. 55.

Por lo tanto, el control del cumplimiento tributario es el objetivo de la Autoridad Fiscal, en tanto que la finalidad será la recaudación.

En este orden de ideas, al poder o soberanía tributaria lo podemos entender como la facultad que tiene el Estado para crear tributos (que se traducen en ingresos).

Los ingresos del Estado que de alguna manera constituyen sus recursos económicos, proceden según el autor Mario Pugliese: "De generaciones pasadas, actuales y futuras y que los ingresos públicos que tienen su fuente en el patrimonio del Estado son frutos de un legado recibido de generaciones anteriores." (5)

Doctrinariamente se ha discutido si los ingresos que percibe el Estado, se les debe llamar: contribuciones, tributos, ingresos, créditos fiscales o impuestos.

Controversia que se resuelve de la siguiente manera:

De una lectura cuidadosa del artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que el término contribuciones es el más adecuado, por ser un término genérico que abarca todos aquellos ingresos que percibe el Estado y que deben destinarse a cubrir el gasto público; este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias.

Son contribuciones forzadas aquellas que fija la ley a cargo de particulares que se adecuan a la hipótesis prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan, ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compra-venta y arrendamiento entre otros), o bien de una declaración unilateral de voluntades del particular que implica un acto de libertad (donación).

5) PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. México, Editorial Porrúa, S.A., 1981, Pág. 159.

Así entonces a las llamadas contribuciones forzadas también se les ha denominado tributos y aquéllas abarcan diversas exacciones como son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que la facultad de imponer contribuciones corresponde al Congreso de la Unión.

La doctrina reconoce infinidad de clasificaciones de ingresos, entre las que destacan las siguientes:

Emilio Margáin Monautou propone la siguiente clasificación "Uno en el que queden comprendidas las fuentes impositivas y, otro, en el que queden comprendidas las restantes fuentes de ingresos. Estos dos grupos se denominan respectivamente contribuciones y otros ingresos". (6)

En la anterior clasificación, dentro del grupo de contribuciones se encuentran los siguientes conceptos: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Las contribuciones de este grupo son las que el Código Fiscal de la Federación reconoce y define en el artículo 2°.

En el grupo de "otros ingresos", quedan comprendidos: Los productos, y aprovechamientos.

6) MARGAIN MONAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 5ª Ed. México, Pie de Imprenta Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1979, Pág. 74

Sin embargo, la mayoría de los doctrinarios clasifica los ingresos obtenidos por vía de derecho público en "Ordinarios y Extraordinarios", ordinarios: son aquéllos previstos en la Ley de Ingresos expedida por el sujeto activo en la relación fiscal y que deben cobrar de manera normal en un ejercicio fiscal, renovándose en el presupuesto fiscal de cada año y que destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados, Municipios y D.F., quedando comprendidos en ellos todas las contribuciones reconocidas y definidas por el vigente Código Fiscal de la Federación en sus artículos 2º y 3º. Es decir, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos.

Los ingresos anteriormente citados se encuentran previstos en el artículo 1º de la actual Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre del año 2000.

Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben cuando existen circunstancias anormales o irregulares que obligan al Estado a imponerlos, y que sirven para hacer frente a necesidades urgentes e imprevistas. Ejemplo: empréstitos, emisión de moneda, etc.

1.2.- La potestad tributaria del Estado

El reconocimiento de la potestad tributaria conduce necesariamente al reconocimiento del atributo esencial del Estado, la soberanía, en el que se encuentran implícitos los demás atributos: independencia, autonomía, indivisibilidad, etc.

De ahí que no pueda aceptarse la importancia de un Estado libre y soberano sin potestad tributaria que le permita obtener los ingresos necesarios para cubrir, solventar o sufragar el gasto público, sólo que esta potestad, como todas las que tiene el Estado, no es arbitraria ni caprichosa, está regulada por la Ley Constitucional y ordinaria, de tal manera que el Estado no puede allegarse de recursos si no cuenta

con la normatividad que lo lleve a crear y recaudar ingresos de una forma legal, justa y ordenada.

El fundamento para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado lo encontramos plasmado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde consagra las obligaciones de los mexicanos, entre ellas la obligación de tributar.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

El artículo constitucional en cita, ampara el principio de proporcionalidad y equidad al señalar en su texto: "...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Este principio es de suma importancia, a tal grado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dictado tesis jurisprudencial al respecto, considerando a la proporcionalidad y equidad de los impuestos como una garantía individual, al señalar:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS. Si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derechos de los contribuyentes, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, eso no obstante, la lesión de aquellos derechos constituye una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Como es sabido, la actividad del Estado se entiende e identifica constantemente con el objeto de cumplir en forma eficaz sus fines y atribuciones, por lo tanto, en la medida que aumenta la actividad administrativa, se requieren mayores elementos económicos, personales y materiales, lo que trae como consecuencia una mayor afectación a los derechos e intereses de los gobernados.

Mario Pugliese señala que: "La potestad tributaria se justifica sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público.

Para desvirtuar esta observación no se podría objetar el hecho de que casi en todos los Estados modernos, son los mismos contribuyentes, quienes permiten por la intervención de sus representantes que se les cobren tributos, porque se trata de establecer las bases éticas y jurídicas de un hecho existido en todas las épocas y en todos los Estados cualquiera que haya sido su estructura política...". (7)

Al Derecho Fiscal corresponde establecer la normatividad jurídica para que el Estado ejercite su potestad tributaria.

Con relación a lo anterior, Pugliese señala que: "El Derecho Tributario es aquella parte del Derecho Financiero que se ocupa de estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación de los ingresos, constituidos casi exclusivamente por los tributos (Impuestos, Recaudaciones Fiscales por Servicios Públicos específicos, Contribuciones Fiscales de diversa naturaleza". (8)

7) PUGLIESE, Mario. Op. Cit. Pág. 285

8) Ibid. Pág. 159

La potestad tributaria del Estado no es más que la facultad en virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas; es decir, es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a cubrir los gastos públicos.

El poder tributario es una facultad exclusiva del Estado, el cual lo ejerce en primer lugar, a través del Poder Legislativo, ya que en observancia del principio de legalidad, este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, deberá resolver las controversias entre la administración y el gobernado, que surgen con motivo de la ley impositiva; y por último, ejerce el poder tributario a través del Poder Judicial, cuando éste resuelve las controversias entre la administración y el gobernado, o entre el Poder Legislativo y el Gobernado, sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes.

La doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones.

Como se ha señalado, corresponde al Derecho Fiscal establecer las normas jurídicas que sustentarán la potestad tributaria que el Estado ejerce.

En este sentido, uno de los conceptos doctrinales más completo y actualizado es el que ofrece el autor Sergio Francisco de la Garza, ya que cita las contribuciones a las cuales hace referencia el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 2º.

De esta manera, entiende por Derecho Tributario: " El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (9)

La mayoría de los tratadistas coinciden en señalar que el Derecho Tributario es el fiscal, para otros constituye la parte más importante del derecho financiero pues estudia, tanto los ingresos como los egresos.

En la potestad tributaria existe también la relación tributaria y en ella se distinguen dos sujetos, por una parte el Estado, y por la otra el particular, o bien, suele distinguirse al gobernante y gobernado, siendo el primero el que impone los tributos y el segundo el que paga esos tributos o fiscalmente llamados contribuciones.

No puede entenderse una relación tributaria si faltara alguno de los sujetos de dicha relación, ya sea el activo o el pasivo.

Al Estado suele asignársele la denominación de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, ya que es quien impone y recauda las contribuciones al sujeto pasivo o contribuyente, quien está obligado al pago de las contribuciones causadas.

9) DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 16ª Ed. México. Editorial Porrúa, S. A. 1990, Pág. 26

El sujeto pasivo puede ser una persona física o bien una persona moral.

En México, el único sujeto activo es el Estado, quien está facultado Constitucionalmente para imponer contribuciones, de conformidad con los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 131 segundo párrafo de nuestra Carta Magna.

Características de la potestad tributaria del Estado:

- a).- Es abstracta porque se establece a través de una ley.
- b).- Es permanente porque el Estado es un ente permanente frente a las personas físicas y morales.
- c).- Es indelegable porque sólo el Estado puede establecer los gravámenes necesarios para cumplir con sus gastos públicos.
- d).- Es irrenunciable.

1.3.- La obligación fiscal.

El ejercicio de la potestad tributaria se concreta con la promulgación de la ley tributaria, la cual establecerá las situaciones jurídicas o de hecho de los particulares, las que al coincidir con la hipótesis fiscal están afectas al pago del gravamen. De donde resulta la necesidad de conceptualizar los distintos efectos jurídicos que de esta coincidencia se generan: relación tributaria y obligación tributaria entre otros.

Relación Tributaria:

La relación tributaria surge cuando se establece el vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo; es decir, cuando el particular se coloca en la situación que la ley denomina hecho generador o momento de causación.

La relación tributaria se traduce en una serie de obligaciones recíprocas que ambos sujetos se deben, a saber:

Para el sujeto activo surge una obligación principal: cobrar el gravamen y obligaciones secundarias; las que a su vez pueden ser a) de hacer: otorgando los registros y autorizaciones que conforme a la ley deben otorgarse al particular para que éste cumpla cabalmente con su papel de contribuyente y b) de no hacer: negar autorizaciones y permisos que no procedan conforme a la misma ley.

Para el sujeto pasivo igualmente surge una obligación principal: pagar el gravamen que conforme a la ley le corresponda; a esta obligación se le llama obligación tributaria, la cual siempre correrá a cargo del sujeto pasivo, nunca a cargo del sujeto activo.

En otros términos, la obligación tributaria llamada también sustantiva, es única y exclusivamente a cargo del contribuyente, del sujeto pasivo.

También se derivan para el sujeto pasivo obligaciones secundarias o formales; ellas son: a) de hacer; b) de no hacer y c) de tolerar.

En la obligación tributaria existe un deudor y un acreedor; en este caso el acreedor de la obligación fiscal es el Estado, ya que él mismo impone las contribuciones, provoca que exista un deudor, siendo éste el contribuyente.

La obligación fiscal tiene su origen en las contribuciones preestablecidas y corresponderá al sujeto que se coloque bajo esa situación jurídica prevista en un ordenamiento legal, el cumplir con esa obligación fiscal.

Dicha obligación fiscal es de naturaleza diferente a la obligación de derecho privado, la única semejanza es que en ambos se distingue la existencia de dos sujetos y un objeto.

El concepto de obligación fiscal cuenta aún con los elementos de la obligación en el Derecho Romano, el cual decía que la obligación es vínculo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar algo conforme al derecho, en consecuencia, en la obligación fiscal se observa esa liga entre el Estado y el contribuyente, siendo este último quien cumplirá con el pago de dicha obligación, ya sea en forma pecuniaria o bien en especie, cuando así lo señale el ordenamiento.

La obligación tributaria tiene ciertas semejanzas con la obligación del derecho privado, aunque son más sus diferencias.

Entre las semejanzas podemos decir que tanto en una como en la otra participan dos sujetos: acreedor, deudor, y un objeto.

Entre las principales diferencias podemos señalar algunas que consideramos relevantes:

La obligación tributaria nace únicamente de la ley; en tanto que la obligación del derecho privado puede derivar, además de la ley, de un delito, un contrato, de la gestión de negocios, del enriquecimiento, etc.

En la obligación tributaria, el sujeto activo, también llamado acreedor, es siempre el Estado; en tanto que en el derecho privado el acreedor puede ser un particular o una entidad.

Emilio Margáin Monautou define la obligación tributaria como: "El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujetos activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie". (10)

Después de señalar qué es la obligación fiscal, es importante establecer en qué momento nace o se genera la misma.

Las obligaciones fiscales se encuentran debidamente plasmadas en los ordenamientos fiscales, las cuales surgen en el momento que el sujeto pasivo realice con su conducta de hacer o no hacer, la hipótesis normativa prevista en dichos ordenamientos.

De lo anterior, se deduce que la obligación nace al coincidir la conducta del contribuyente o sujeto pasivo, con la situación legal prevista por la ley.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° , señala el momento en que se causa o nace la obligación fiscal al establecer que:

Art. 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad...

10) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 245

Sobre el momento de la causación de las contribuciones y, refiriéndonos en forma especial al impuesto, Emilio Margáin Monautou señala: “El momento de la causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a los que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros – exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen”. (11)

La obligación fiscal tiene tres etapas: La primera es el nacimiento, que como hemos visto, surge en el momento en que se materializa en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, es decir, en el momento en que el sujeto realiza el hecho generador.

La segunda etapa y que consideramos de relevancia para nuestro trabajo es la determinación, la cual podemos definir como aquel acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento, traducíendola, mediante un procedimiento aritmético, en cantidades líquidas.

11) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 295

La determinación puede definirse como aquella operación o conjunto de operaciones aritméticas, a través de las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

En este momento la obligación tributaria adquiere el carácter de crédito fiscal. Entendiéndose por crédito fiscal lo dispuesto en el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

Artículo 4º.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o sus accesorios, incluyendo los

que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Conviene precisar, que la determinación de la obligación tributaria puede correr a cargo de cualquiera de los dos sujetos de la relación tributaria. Si es el sujeto pasivo quien hace la determinación, ésta se formulará en un documento denominado declaración, cuyo formato oficial es proporcionado al contribuyente por la autoridad hacendaria.

El pago por declaración está sujeto a comprobación y por lo tanto tiene el carácter de pago provisional.

Si la determinación es hecha por el sujeto activo, la hará mediante un documento que recibe el nombre de liquidación, la cual adquiere el carácter de acto administrativo, lo que significa que deberá reunir los requisitos legales del artículo 16 Constitucional y del 38 del Código Fiscal de la Federación.

La liquidación tiene además el carácter de resolución definitiva y, para su modificación, está sujeto a lo dispuesto por el artículo 36 del mismo Código Fiscal de la Federación.

Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubiesen emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubiesen interpuesto medios de defensa y hubiesen transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Causada la obligación fiscal por parte del sujeto pasivo, éste debe proceder al cumplimiento espontáneo de su obligación fiscal, y el cumplimiento se traduce en el pago del crédito fiscal, cumpliéndose así con la tercera etapa de dicha obligación.

El legislador, al establecer la contribución, fija el plazo o época en que deberá realizarse el pago y si no se cumple espontáneamente se hará exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El Código Fiscal de la Federación en sus artículos 6º y 20, en concordancia con el artículo 8º de su Reglamento, consigna algunas disposiciones aplicadas en materia de pago y dice:

Artículo 6º.- La contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

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

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

1.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

...

Artículo 20.- Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

...

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellos que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México, en términos del tercer párrafo del presente artículo.

...

Artículo 8.- Para lo efectos del artículo 20 del Código, el pago de impuesto, así como de otras contribuciones en que el pago se efectúe mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios sólo podrá

hacerse con cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por el mismo.

Sobre el pago, Emilio Márgain Monautou manifiesta que: "Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio causante...

El pago debe hacerse dentro del tiempo que señala la ley. Este término puede considerarse en algunos casos, como un requerimiento impersonal dirigido a todos los causantes para que dentro de cierto plazo, hagan los pagos". (12)

Aquí es necesario hacer énfasis en que no debe confundirse la relación tributaria con la obligación tributaria.

Tal diferencia radica en que puede existir una relación tributaria sin que esto signifique que debe existir una obligación tributaria sustantiva, la relación tributaria surge en el momento en que una persona realiza una actividad que se encuentra gravada por la ley fiscal, siendo aquí donde surge la relación tributaria entre esa persona y el Estado, sin embargo puede suceder que la actividad realizada por esa persona nunca llegue a coincidir con la hipótesis prevista en la ley y por lo tanto no nace la obligación tributaria, o bien que coincidiendo no tenga utilidades gravables.

12) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 296

1.4.- Actividad fiscalizadora del Estado

Como se mencionó con anterioridad, el Estado tiene la facultad de establecer tributos y de recaudarlos; implementando los lineamientos legales para imponerlos y obtenerlos, aún así, el contribuyente o sujeto pasivo en ocasiones no cumple o cumple parcialmente con su obligación de pagar contribuciones, por lo que el fisco debe instrumentar los mecanismos suficientes y necesarios en materia fiscal para que el sujeto pasivo cumpla con dicha obligación; a esta actividad es a la que se le denomina: Actividad Fiscalizadora del Estado.

Esta actividad fiscalizadora consiste en cerciorarse o comprobar que se cumpla con las obligaciones fiscales; esta comprobación se lleva a cabo a través de diferentes medios llamados medios de fiscalización.

Así entonces, podemos considerar que la actividad fiscalizadora del Estado y la actividad financiera del Estado van de la mano.

Miguel Acosta Romero nos dice que la actividad financiera del Estado es: "Aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos. Esta actividad del Estado, desde luego se desenvuelve en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro, pues es satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado". (13)

Las riquezas de un Estado están ahí y es mediante su actividad financiera y posteriormente fiscalizadora, cuando se ponen en marcha los mecanismos de obtención, administración y aplicación de las riquezas traducidas en recursos que técnicamente se denominan ingresos públicos.

13) ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit. Pág. 586

Dentro del marco jurídico bajo el cual se conceptúa la actividad fiscalizadora del Estado, destacan dos términos jurídicos que pueden ser utilizados indistintamente, ya que son sinónimos, siendo éstos: Fiscalizar y Fiscalización.

Fiscalizar consiste en analizar y presentar ante las autoridades hacendarias el estado de los sujetos pasivos de la relación tributaria, a través del empleo de diversos métodos de comprobación, tales como auditorías, inspecciones, verificaciones con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y terceros relacionados con ellos.

Uno de los objetivos de la función de fiscalización es promover y mantener un alto grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, mediante verificaciones de las autoridades fiscales, con el objetivo de que aquéllos cumplan correctamente con sus obligaciones de carácter fiscal.

Para que dicho objetivo se cumpla, las autoridades estatales y federales llevan a cabo las acciones que fomentan dicho cumplimiento, sujetando a los contribuyentes a cumplir con esa obligación siendo justamente la visita domiciliaria un medio de comprobación.

Con base en lo anterior, se desprende la importancia que tienen los ingresos dentro de la actividad financiera del Estado y, una de las formas de fiscalización que lleva a cabo el Estado para obtener sus ingresos lo constituyen precisamente las visitas domiciliarias.

Por actividad fiscalizadora del Estado debe entenderse a la organización político-soberana de una sociedad asentada en un territorio, bajo un régimen jurídico con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración, cuyos fines son perseguidos a través de mecanismos y fórmulas legales de fiscalización, con el objetivo de allegarse de los ingresos necesarios y estar en posibilidades de cumplir con una de las etapas más importantes de la actividad

financiera del estado, ya que sin una actividad financiera no se podría hablar de una actividad fiscalizadora.

Rogelio Martínez Vera, conceptúa la fiscalización o inspección de tributos, como él lo llama, de la siguiente manera: "Es la acción llevada por los agentes del fisco y sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y los terceros vinculados a la relación jurídica fiscal han cumplido con las contribuciones que imponen las normas legales correspondientes". (14)

Esta definición es bastante clara y hace mención a un elemento fundamental al señalar a los: "agentes del fisco", no citando al Estado como tal, toda vez que el fisco es parte de él y constituye todo un órgano, aparato gubernamental estatal.

Sin embargo, consideramos que esta definición adolece de un elemento básico, toda vez que señala que el fisco verifica que los sujetos pasivos y los terceros vinculados a la relación jurídica tributaria han cumplido con las obligaciones que les imponen los ordenamientos en la materia, pero es de hacerse notar que la fiscalización no solamente abarca la verificación, sino que su actuación es más activa y va más allá, es decir, el fisco mediante esta acción fiscalizadora, goza de facultad legal de la que ha sido investido por la Carta Magna, pero de una u otra forma y con base en la fiscalización, la autoridad liquidadora determina el crédito fiscal y la autoridad recaudadora lo cobra; resultando de esta manera la coercitividad, elemento que complementa la definición en comento.

14) MARTÍNEZ VERA, Rogelio. La Fiscalización de Impuestos Federales. Monterrey, N.L. , México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1981, Pág. 5

La acción fiscalizadora se orienta primordialmente a coadyuvar en forma indirecta al incremento de la recaudación, afianzando a la administración tributaria frente a los contribuyentes, como respuesta a su propensión de evadir o eludir el pago de las contribuciones.

Asimismo, la autoridad en ejercicio de sus facultades puede hacer uso de diversas acciones para lograr el cumplimiento, aun forzado, de las obligaciones de los contribuyentes, desde la emisión de requerimientos y liquidaciones provisionales a causantes renuentes hasta llegar a las visitas domiciliarias.

Roberto Alvarez define a la fiscalización diciendo: "Es una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudadora, que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual, la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes y cuyos objetivos son:

- a) En forma indirecta, persigue la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar las situaciones gravosas derivadas del incumplimiento.
- b) En forma mediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente". (15)

15) ALVAREZ, Roberto. La Función de Fiscalización. México, Boletín de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989, Pág. 4

1.4.1.- Fiscalización activa.

Suelen distinguirse dos formas de fiscalización por parte del Estado, siendo éstas: La fiscalización de tipo activa y la fiscalización pasiva.

La fiscalización activa es aquélla en la cual el fisco pone en acción los mecanismos legales, materiales y humanos, a fin de hacer efectiva la recaudación de los ingresos, siendo la visita domiciliaria precisamente uno de los mecanismos de que se vale para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; visita domiciliaria que constituye el objeto de estudio de nuestra investigación.

Con la fiscalización activa, el Estado busca comprobar y exigir, si es el caso, el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En cuanto a la fiscalización activa, en nuestra legislación se encuentra fundamentada en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos...

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión...

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

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes...

V,. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales...

1.4.2.- Fiscalización pasiva.

La fiscalización de tipo pasiva es aquella forma normal de obtención de ingresos, sin necesidad de poner en marcha los mecanismos de fiscalización activa.

Si es obligación del Estado recaudar las contribuciones para sufragar los gastos públicos, será su responsabilidad cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en su caso, determinar los créditos fiscales omitidos, y en la fiscalización pasiva el Estado no ejerce la coercitividad, ya que el contribuyente cumple voluntariamente con dicho deber.

1.5.- Las visitas domiciliarias como una de las facultades más importantes de fiscalización en materia impositiva.

La mayoría de los autores que hablan sobre la materia tributaria, coinciden en señalar que las visitas domiciliarias son el mejor medio de fiscalización que ha instrumentado la autoridad hacendaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Mediante la visita domiciliaria el Estado-Fisco, acude a comprobar en el mismo domicilio fiscal del contribuyente, que éste cumpla con las obligaciones que le impone la misma Constitución y que están plasmadas en su artículo 31, fracción IV, así como de los ordenamientos que de la misma emanan. Cabe señalar que a esta obligación no escapan los extranjeros, ya que si bien existe una laguna en la Constitución, la Ley Especial denominada Ley de Nacionalidad y Naturalización, en su artículo 32 señala:

Artículo 32.- Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen la generalidad de la población donde residen...

Cuando no se cumplan o se presuma el incumplimiento de dichas disposiciones tributarias, el Estado puede poner en acción una de sus facultades de revisión como lo es la visita domiciliaria, para lo cual, se constituirá en el domicilio fiscal o domicilio que haya señalado para efectos fiscales el contribuyente, cumpliendo con las formalidades establecidas en nuestra Carta Magna, llevando a cabo una revisión.

1.5.1.- Objeto y sujetos de las visitas domiciliarias

En cuanto al objeto de las visitas domiciliarias consideramos que es dual, de ahí que se distinga un objeto directo y uno indirecto:

- a) El objeto directo de las visitas domiciliarias, será el comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Al comprobar el cumplimiento de la obligación primaria, que en todo caso sería el pago de las contribuciones, se logra el segundo objetivo de la visita que sería:

- b) Exigir que se cumpla con la obligación principal y las accesorias, tales como el pago de multas, recargos y en su caso, proporcionar los elementos necesarios a fin de que otra autoridad ejercite actos propios de su competencia.

Miguel Acosta Romero dice que el objeto indirecto de la visita será “realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos y ejercer la potestad pública que tiene encomendada”. (16)

Como se mencionó anteriormente, existen dos sujetos en la relación jurídico-tributario, siendo éstos el Estado-Fisco y el particular-contribuyente, también llamados sujeto activo y sujeto pasivo, respectivamente.

El sujeto activo será el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como lo veremos en los Capítulos subsecuentes.

16) ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit. Pág. 361

Respecto del sujeto pasivo Emilio Mrgáin Monautou dice que: "... el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos; bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; o bien por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo". (17)

Sin embargo, nuestra legislación vigente no entra en tantas complicaciones terminológicas y esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos, siendo éstos: El causante directo y el responsable solidario.

En cuanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria como ya hemos dicho, es aquella persona física o moral, nacional o extranjera, que encuadra en la hipótesis normativa preestablecida, al haber realizado un hecho generador de un tributo o contribución. Cabe hacer notar que el Estado puede ser sujeto pasivo cuando se ubica en dicha hipótesis.

El Código Fiscal de la Federación confirma lo anterior al señalar en su artículo 1º que:

Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

17) MARGAIN MONAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 279

Y en su segundo párrafo establece:

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Como sujeto activo de la relación tributaria siempre vamos a encontrar al Estado, aunque en nuestro orden constitucional éste se descompone de acuerdo a sus competencias.

Al referirnos al Estado como sujeto activo de los tributos, en nuestro orden constitucional, es necesario hacer referencia a la estructura político-administrativa del Estado Mexicano, en la que encontramos tres órganos de poder diversos como son: La Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios.

El artículo 40 Constitucional señala:

Artículo 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

1.6.- Concepto de visita y domicilio

En párrafos anteriores se ha hablado de la visita domiciliaria y se ha hecho alusión al término de visita, término que no tiene una definición jurídica, sin embargo, podemos entenderlo como: la acción de ir a ver, acudir a donde está alguien, conocer algo en un lugar determinado y tratándose de las visitas domiciliarias, el lugar debe ser el domicilio fiscal del visitado.

El fisco a través de las autoridades competentes, va a donde se encuentra el contribuyente y ese lugar debe ser el domicilio fiscal o el considerado para esos efectos, conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al concepto de domicilio, éste reviste gran importancia desde el punto de vista jurídico, de ahí que los estudiosos del derecho se hayan preocupado en gran medida del estudio de esta figura jurídica y especialmente del domicilio considerado para efectos fiscales.

El domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria, en el derecho tributario tiene gran importancia, toda vez que sirve para que la autoridad fiscal controle eficazmente el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo; asimismo, a través del domicilio determinará por conducto de qué autoridad pueden establecer relaciones de carácter formal.

De igual forma tiene importancia para el contribuyente, ya que como se ha dicho, será a través de las autoridades administrativas que correspondan a su domicilio, por cuyo conducto cumplirá con sus obligaciones (en la mayoría de los casos).

Así entonces, podemos considerar al domicilio como el punto de referencia para un conjunto de deberes y derechos de naturaleza fiscal, de los cuales destacan: La competencia del sujeto activo, la localización del sujeto pasivo, o bien para ubicar e identificar los posibles bienes afectos a un procedimiento de ejecución.

En cuanto al domicilio fiscal, el Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I.- Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal de sus negocios.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentra la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes...

Como podemos observar, el Código Fiscal de la Federación correctamente considera como domicilio para efectos fiscales, a aquel lugar donde se llevan a cabo las actividades que encuadran en la hipótesis normativa y que por consecuencia dan origen a la obligación fiscal.

El anterior planteamiento resulta importante para nuestro estudio, toda vez que si se considera domicilio fiscal al lugar donde se llevan a cabo las actividades que dan

origen a la obligación fiscal, será ahí donde se llevará a cabo la visita domiciliaria, evitando así que el sujeto pasivo sufra innecesarios, y a veces indebidos actos de molestia en su domicilio familiar.

El actual Código Fiscal de la Federación, toma parte del concepto de domicilio del derecho civil, toda vez que la regulación general se encuentra en el Código Civil para el Distrito Federal.

Lo anterior se deduce al analizar lo establecido en el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal:

Artículo 29.- El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y en su defecto, el lugar donde se encuentran.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

Asimismo en el artículo 30 del mismo ordenamiento se señala que:

Artículo 30.- El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones aunque de hecho no este ahí presente.

Al respecto, Sergio Francisco de la Garza señala lo siguiente: "El domicilio responde, en la legislación tributaria, a propósitos y necesidades distintas a las del derecho común. Por esta razón, en la generalidad de los sistemas jurídicos se hace una distinción entre la institución civil del domicilio, apta para los fines que persigue esa

rama del derecho, y la institución fiscal del domicilio, la cual debe ser apropiada para los fines del derecho tributario". (18)

La diferencia entre cada uno de los domicilios señalados se advierte con la simple lectura de los conceptos antes mencionados, de donde se desprende que el domicilio civil se refiere principalmente al lugar de residencia del sujeto o en última instancia a donde se encuentre; en cuanto al domicilio legal será aquel que le es fijado para este mismo objeto, sin que sea necesario que habite en él; a diferencia del domicilio fiscal, que será principalmente aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de sus negocios o actividades

Sin embargo, es evidente que la regulación que hace el Código Civil de la figura jurídica del domicilio, es y ha sido la base para la legislación en materia tributaria y demás materias del derecho.

Respecto al domicilio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado lo siguiente:

DOMICILIO DE LOS CAUSANTES PARA EFECTOS FISCALES. Para los efectos fiscales, debe tenerse como domicilio de los causantes, el lugar donde tengan establecida su oficina o su despacho, sin que la circular de la secretaría de hacienda, aclarando en este sentido la ley, pueda considerarse que viola la disposición contenida en el artículo 29 del código civil.

Quinta Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XLV Página 694.

18) DE LA GARZA, Sergio Fransisco. Op. Cit. Pág. 538

En este sentido, se puede concluir que la visita domiciliaria para efectos fiscales, atendiendo al domicilio, es aquella mediante la cual la autoridad fiscal competente, se constituye en el domicilio fiscal de una persona física o moral, con el objeto de comprobar si ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias.

1.7.- Principios fundamentales que rigen en materia fiscal

La relación tributaria se encuentra regulada por un conjunto de normas jurídicas cuyo propósito fundamental es evitar abusos y arbitrariedades por parte de quienes representan al Estado.

Asimismo, al encuadrar la relación tributaria dentro de un marco de normatividad, provocará certeza, lo cual permitirá saber de antemano hasta dónde llega la potestad recaudadora del Fisco.

Sin embargo, el hecho de que la relación tributaria se encuentre regulada por normas jurídicas, no significa una garantía contra los posibles abusos de la autoridad, aún más, abusando de su facultad de crear leyes, podría expedir normas jurídicas que resultaran injustas y arbitrarias para el contribuyente.

En virtud de lo anterior, los estudiosos de la materia fiscal han propuesto una serie de principios basados en la justicia y equidad, los cuales deben informar y orientar al legislador en el establecimiento de normas jurídicas tributarias.

En el presente trabajo haremos mención a los principios expresados por el economista inglés del siglo XVIII, Adam Smith, en su obra titulada "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" mejor conocida en la actualidad como "Riqueza de las Naciones".

Adam Smith nos proporcionó los principios fundamentales a que debe sujetarse toda norma jurídica-fiscal, y podemos considerar que han sido la base para diversas normas tributarias en el mundo, sin embargo, es necesario poner mayor énfasis en ellos, lo cual beneficiará a ambos sujetos de la relación tributaria.

Los principios propuestos por Adam Smith son los siguientes:

a).- Principio de Proporcionalidad.

Sobre este principio dice Adam Smith que: "Los vasallos de cualquier estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado..." (19)

Este principio significa que toda vez que todo ciudadano debe contribuir al gasto público, deberá hacerlo en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica.

Así entonces, un tributo será proporcional si afecta de manera desigual los patrimonios de los sujetos pasivos, pagando una tasa más alta quien tiene más ingresos y una tasa menor quien menos percibe.

19) SMITH, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V. Tomo II. Publicaciones Cruz O. México. 1978. Pág. 409

Adolfo Arrijo Vizcaino, al respecto señala que: "...el Principio de Proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducidas en los casos de ganancias medias y pequeñas". (20)

b).- Principio de Certidumbre o Certeza.

Adam Smith señala al respecto que: "El tributo que cada individuo esté obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. ..." (21)

Este principio es de gran importancia para nuestro trabajo, al cual hacemos referencia en diversas ocasiones, abundando un tanto más en el último Capítulo, por lo pronto, es necesario señalar que este principio significa que las contribuciones deben ser ciertas, claras y precisas en la ley, respecto a sus elementos y características los cuales son: sujetos, objeto, base, cuotas, tarifas, tasas, momento de nacimiento, lugar, época, forma de liquidación y pago, obligaciones y sanciones.

20) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, 11ª Ed. México, Editorial Themis, S.A. de C.V. 1996. Pág. 204

21) SMITH, Adam. Ob. Cit. Pág. 409 y 410

c).- Principio de Comodidad

Dice Adam Smith sobre el principio de comodidad que: "Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con ese principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago". (22)

Este principio significa que el pago de una contribución debe ser cómodo y fácil para el sujeto pasivo, es decir, en la misma ley se debe buscar que la forma y periodos de pago sean los más convenientes y cómodos para el contribuyente, lo que traerá como consecuencia un cumplimiento efectivo.

d).- Principio de Economía.

Sobre el principio de economía Adam Stmith señala: "Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado." (23)

Esto significa que el fisco debe gastar lo menos posible en el manejo de la recaudación, control y administración de una contribución. Esto es con el propósito de que el Estado pueda utilizar la mayor parte de lo recaudado para satisfacer las necesidades públicas.

22) Ibid. Pág. 410

23) Id.

CAPÍTULO 2

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN MATERIA ADUANERA

2.1.- Impuestos al comercio exterior .

Ahora corresponde establecer un marco teórico jurídico sobre el cual, vamos a explotar suficientemente, el tema respecto de las visitas domiciliarias en materia aduanera, no sin antes dar una visión amplia de la importancia del comercio exterior y, en consecuencia, dejar clara la necesidad de que la legislación tributaria que lo rige debe ser cierta, clara, llana e inteligible para el contribuyente.

Es conveniente hacer la aclaración que necesariamente debemos hablar de la visita domiciliaria en su forma general, regulada principalmente por el Código Fiscal de la Federación debido a que las leyes específicas, como es el caso de la Ley Aduanera, no hacen señalamiento al respecto.

Todas y cada una de las consideraciones que en este momento vayamos a hacer, estarán más que nada íntimamente relacionadas con el traslado y transporte de mercancías de un país a otro.

Comenzaremos por mencionar la importancia que tiene el comercio exterior para todos los países del orbe, en donde vamos a encontrar la necesidad de cada uno de los gobiernos, por el hecho de mejorar sus economías a través de esta actividad; sin embargo, también tienen que proteger sus propias plantas industriales asentadas en cada uno de sus territorios, lo cual harán a través de una adecuada legislación.

Así, podemos en este momento pensar respecto a lo que son las ideas sobre el proteccionismo industrial; en éste, vamos a encontrar que los gobiernos de los Estados gravan con grandes cantidades de impuestos las mercancías que entran a su territorio, para el fin y efecto de que las mercancías extranjeras, no puedan entrar fácilmente a competir con su mercado interno.

En principio, las fluctuaciones de tipo internacional en muchas de las ocasiones estarán dadas por las políticas económicas que rigen en cada uno de los países.

Así, si hay posibilidades dumping, que significan entrar a un país extranjero con una mercancía por debajo de los costos de producción, solamente para entrar y competir en el extranjero, el gobierno de los Estados puede utilizar cuotas compensatorias, cuotas que gravan las mercancías y que, de alguna manera, permiten que esas fluctuaciones internacionales estén rápidamente controladas para que la economía nacional, no se vea inundada con mercancías extranjeras que no reditúen algún beneficio para la nación.

Estas llamadas cuotas compensatorias tratan de dignificar, o cuando menos de igualar los costos de la producción en el exterior con el interior.

Vamos a citar las palabras del autor Cruz Miramontes, Rodolfo, quien sobre el particular nos dice lo siguiente: "Es muy común encontrar que las exportaciones de productos, sobre todo manufacturados, se logran utilizando apoyos que no son estrictamente comerciales, tales como el dumping y el disfrute de subvenciones de distinta índole y naturaleza que abatan el costo de la producción y que permiten en consecuencia ofrecer un precio de venta más competitivo, lo que provoca una competencia calificada como desleal en el mercado extranjero y que lleva que los

productos nacionales del mismo a utilizar mecanismos proteccionistas que se les conoce como impuestos compensatorios". (24)

Si existe un impuesto a la exportación o importación, corresponde más que nada al criterio de la política económica que se deba de seguir en un momento determinado y para casos exclusivamente determinados.

Es tan importante la actividad del comercio exterior para un Estado en todos sus efectos, que ha sido totalmente apreciada por nuestros legisladores, otorgándole una facultad exclusiva al Ejecutivo Federal, para que pueda legislar inmediatamente sobre lo que es el comercio exterior, como lo veremos más adelante.

Con esto, estamos diciendo que en el combate universal por los mercados internacionales, nuestro Estado al igual que los demás Estados del orbe, protegen siempre sus propias economías, así como la producción nacional; éste es sin duda uno de los presupuestos principales del criterio del proteccionismo.

Mismo proteccionismo que los Estados industrializados en el mundo, como son los Estados Unidos de América, Canadá, Japón y otros más, tratan de deshacer para que no existan barreras arancelarias para sus productos.

24) CRUZ MIRAMONTES, Rodolfo. Aspectos Legales de Intercambio Comercial, Internacional, su Regulación y Efectos. México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 3ª Ed. , 1990, Pág. 44.

Tratados internacionales como son la Organización Mundial de Comercio, los tratados de libre comercio y en la actualidad la llamada globalización económica, van a dar por resultado que esos países altamente productivos deban de tener las puertas abiertas para sus mercancías.

Dicho de otra forma, que esos países industrializados fuerzan a los mercados del sur, a los mercados del llamado tercer mundo, para que su propia producción en serie encuentre un mercado en donde poder realizar la venta.

Es por ello de donde se desprende la importancia de que cada país cuente con una legislación adecuada, apegada a los principios del derecho fiscal y a las garantías de legalidad, que regulen de la mejor manera el comercio exterior.

Así entonces, después de analizar la importancia del comercio exterior y, a fin de tener una idea clara respecto de lo que es la parte general por la cual surge la materia aduanal, es necesario dejar claro lo que debemos entender por comercio exterior, para lo cual comenzaremos por citar dos definiciones que nos ayudarán a tal propósito; una es la que nos da el autor Osmañczyk, que en términos generales nos menciona lo siguiente: "Comercio exterior, es un término internacional, que significa el intercambio comercial de un país dado en el exterior. En un sentido amplio, es el intercambio de mercancías, capitales y créditos con una contraparte que posee una sede estable fuera de las fronteras aduaneras de un país dado". (25)

25) OSMANÇZYK, Edmundo Jan. Enciclopedia Mundial de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 3ª Ed, 1991, pág. 243

La anterior definición es importante para todo aquel que no estudie a fondo la materia de comercio, debido a que da una visión concreta y clara de lo que es el comercio exterior, sin embargo es conveniente tomar en cuenta la siguiente definición que es más amplia:

El Diccionario Jurídico Mexicano, señala que: "El Comercio Exterior constituye aquella parte del sector externo de una economía que regula los intercambios de mercancías y productos entre proveedores y consumidores residentes en dos o más mercados nacionales y/o países distintos. Se trata de transacciones físicas entre residentes de dos o más territorios aduaneros que se registran estadísticamente en la balanza comercial de los países implicados. Es decir, para los proveedores exportadores, la transacción al Comercio Exterior se registra en la columna "Exportación" mientras que para los consumidores e importadores de esa misma transacción se registra en su balanza comercial en la columna de "Importación". El Comercio Exterior de un país en la actualidad comprende, tanto sus intercambios mercantiles tradicionales, como transacciones que recaen sobre tecnología en general.

El derecho económico mexicano es el sector que aborda el régimen jurídico del comercio exterior, en el cual, el Ejecutivo Federal tiene a su cargo el control de conformidad con el artículo 131, párrafo segundo de la Carta Constitucional. Derivado de tal precepto, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, encarga a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial a través de la Subsecretaría de Comercio Exterior, competencia para controlar, tanto las importaciones, como las exportaciones, ya sean definitivas o temporales. Por su parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General de Aduanas, fiscaliza, recauda los impuestos aduanales contemplados en las tarifas

generales del impuesto de importación y de exportación que deben cubrir los importadores y exportadores que participen en el Comercio Exterior Nacional" (26).

De las anteriores definiciones se deduce en forma genérica, que debemos entender por Comercio Exterior a la actividad comercial realizada entre sujetos de diferentes países o naciones, entendiendo por actividad comercial al intercambio de mercancías o productos con fines de lucro o beneficio social.

Asimismo, se deduce que en la Constitución Política Federal, se consagra la facultad exclusiva de la Federación para imponer los impuestos al Comercio Exterior, siendo éste el artículo 131 en su primer párrafo el cual señala:

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

26) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, Editorial Porrúa , S.A. y U.N.A.M., México, 1987, Págs. 515 y 516.

Mientras que en su segundo párrafo establece:

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

El anterior precepto, además de establecer la facultad exclusiva de la Federación para regular el comercio exterior, le otorga al Ejecutivo la facultad de regular diversos aspectos en comercio exterior cuando lo estime urgente.

Dicho de otra manera, el artículo 49 Constitucional tan importante en la división de poderes, registra esta facultad extraordinaria, en la siguiente redacción:

Artículo 49.- El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el

segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

Se recordará que nuestro sistema constitucional está integrado o basado en el sistema de división de Poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial; cada uno tiene facultades específicas y es una regla general que el Poder Legislativo no sea ejercido por una sola persona, sin embargo, en la Constitución Política Federal, existe como excepción el segundo párrafo del artículo 131 antes transcrito, en el que se otorgan amplias facultades al Ejecutivo para regular diversos aspectos del Comercio Exterior.

Esta facultad también se encuentra prevista en la Ley Reglamentaria del artículo 131 Constitucional, denominada Ley de Comercio Exterior, al establecer en sus fracciones I y II de su artículo 4º lo siguiente:

ARTICULO 4º.- El Ejecutivo Federal tendrá las siguientes facultades:

I.- Crear, Aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con lo establecido en el Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II.- Regular, restringir o prohibir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías, cuando lo estime urgente, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con el Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Si bien es cierto que con esta facultad del Ejecutivo se busca agilidad, rapidez y flexibilidad en la toma de decisiones en materia de comercio exterior, también lo es que esta facultad atenta contra la garantía de seguridad jurídica del contribuyente importador o exportador, toda vez que lo deja en un estado de incertidumbre.

Por su parte, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 34, fracción V, otorga facultades a la Secretaría de Economía para:

Artículo 34.- A la Secretaría de Economía corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

V.- Estudiar, proyectar y determinar los aranceles y fijar los precios oficiales, escuchando la opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; estudiar y determinar las restricciones para los artículos de importación y exportación y participar con la mencionada Secretaría en la fijación de los criterios generales para el establecimiento de los estímulos al comercio exterior.

Una vez que hemos proyectado una visión amplia de la importancia del comercio exterior, es necesario señalar que de él surgen dos impuestos como lo son el de exportación e importación, los cuales analizaremos en los siguientes incisos.

2.1.1 Impuesto de exportación.

Los impuestos al comercio exterior son unos de los gravámenes más antiguos, ya que se establecieron en Grecia y posteriormente en Roma; el Diccionario Jurídico Mexicano señala al respecto: "En Roma fue Anco Marcio, quien estableció en el

Puerto de Ostia, un impuesto al Comercio Exterior, denominado portorium, posteriormente fue aplicado a todo el Imperio Romano, los recaudadores de estos impuestos se llamaban portitores" (27).

Con este antecedente, se da cuenta de la importancia de estos impuestos que han permanecido hasta nuestros días, tal es el caso del impuesto de exportación.

El Impuesto de Exportación, es aquel que se genera al enviar mercancías del territorio nacional a otro país.

En cuanto a la causación del impuesto a la exportación el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º en su párrafo primero señala:

Artículo 6º.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

De acuerdo a la Ley Aduanera en su Capítulo IV, el impuesto general de exportación se causa en el momento que se pone la mercancía a disposición de la aduana para que ésta practique el despacho, reconocimiento o verificación física de las mercancías.

El artículo 83 en su párrafo primero, de la Ley Aduanera establece lo siguiente:

27) Ibidem Pág. 197.

Artículo 83.- (párrafo primero) Las contribuciones se pagarán por los importadores y exportadores al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se active el mecanismo de selección aleatoria.

Sobre la determinación del impuesto a la exportación, el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta constituye la base gravable para el cálculo del impuesto sobre exportación.

Como se señaló anteriormente, los impuestos de Importación y Exportación se determinan aplicando al valor de las mercancías (base gravable), la cuota que señale la disposición arancelaria de las mercancías.

Abundando en el concepto del arancel, el Diccionario Jurídico Mexicano señala que: "Es un instrumento legal de carácter económico, considerado como una barrera impuesta al Comercio Internacional, a fin de regular la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, mediante la fijación de impuestos al Comercio Exterior...". (28)

Es obligación de los importadores y exportadores determinar en cantidad líquida los impuestos sobre importación y exportación, lo cual harán a través de los agentes o apoderados aduanales. Esta disposición emana del artículo 59, fracción III y 81 de la Ley Aduanera, encontrándose en concordancia con el artículo 6º, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, que señala:

28) Ibidem. Pág. 198.

Artículo 6.- ...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...

Al prever la ley que el contribuyente debe determinar las contribuciones que cause, se está ante la figura jurídica de autodeterminación de las contribuciones.

El documento en el que se describen las mercancías, su origen, el valor normal de éstos, su precio oficial, la clasificación arancelaria y el importe de los impuestos causados, se denomina: Pedimento.

Las disposiciones de la Ley Aduanera referente al pago de impuestos al comercio exterior, coinciden con lo previsto en el artículo 6º, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación que dice:

Artículo 6º.-...

Las contribuciones se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

2.1.2.- Impuesto de importación.

Al igual que el Impuesto de Exportación, el de Importación es sustancial en materia de Comercio Exterior, debido a que no existe comercio únicamente de venta, pues también existe la compra de mercancía del extranjero.

El Impuesto de Importación es aquel que se impone al sujeto pasivo de la relación Jurídico - Tributaria que realice actos de entrada al país, de mercancías; es decir, quien introduzca mercancía al país causa el Impuesto de Importación.

La Ley Aduanera en su artículo 51, señala cuales son los impuestos que se causan en materia de Comercio Exterior al decir:

Artículo 51.- Se causarán los siguientes impuestos al Comercio Exterior:

I.- General de importación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

II.- General de exportación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

En cuanto a la determinación o tasación del impuesto de importación, la Ley Aduanera utiliza el método de valoración de las mercancías denominado Ad-Valorem.

Ad-Valorem es un término derivado del latín que significa: "Al valor o sobre el valor, se utiliza en gravámenes al comercio exterior, ...los aranceles Ad-Valorem son los que establecen derechos según el valor del producto importado.

El 23 de diciembre de 1974, aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto General de Importación y la Tarifa del Impuesto General de Importación que entró en vigor el 1o. de enero de 1975. Gravan las mercancías únicamente mediante cuotas ad-valorem conservando los precios oficiales, lo que implica que se contaría con un sistema arancelario rígido al utilizarse como base

gravable para la determinación del impuesto, lo que constituya el valor más alto entre el oficial y el de factura" (29)

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, entendiéndose por valor de transacción, aquel valor que pagaron por ellas.

Si por alguna razón no se puede determinar el valor de las mercancías la autoridad valorará la mercancía, conforme a lo estipulado en el artículo 71 de la Ley Aduanera, siendo importante dicho valor toda vez que representa la base gravable para el pago del impuesto correspondiente.

La base gravable del impuesto general de Importación, debe entenderse como el monto de valor al cual se le aplicara la tasa o tarifa en los porcentajes que establezca la Ley; la Ley Aduanera en su artículo 64 establece que:

Artículo 64.- La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la Ley de la materia establezca otra base gravable.

Asimismo, el artículo 80 del mismo ordenamiento establece la forma de determinar los impuestos al comercio exterior al señalar:

Artículo 80.- Los impuestos al comercio exterior se determinarán aplicando a la base gravable determinada en los términos de las

29) Ibidem. Pág. 197.

Secciones Primera y Segunda del Capítulo III del presente Título, respectivamente, la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías.

En la anterior disposición, además encontramos un término al que no podemos dejar de referirnos, como lo es el arancel.

Sin lugar a dudas, el concepto de arancel se manejan en las legislaciones de todo el mundo, de tal naturaleza que independientemente de que cada uno de los países fomenten y establezcan programas para fortalecer la exportación, la situación con la importación es lo contrario, esto es, que lejos de permitir la entrada de productos extranjeros a su país, lo gravan con un impuesto arancelario.

En este sentido, al momento que un productor nacional se da cuenta de que el costo de un producto está por debajo de los costos de producción y dicho producto es de importación, puede incluso pedir una cuota compensatoria para que no exista el problema de la competencia desleal. Lo anterior se encuentra fundamentado en el Título V de la Ley de Comercio Exterior, que se refiere a prácticas desleales de comercio internacional.

Así tenemos que el impuesto a la importación es una tasación basada en una tarifa arancelaria, a través de la cual se puede maniobrar totalmente todo lo que es la entrada de productos a los países.

Uno de los conceptos que inicialmente debemos de desglosar, es el de arancel; con respecto a éste el autor Osmańczyk nos dice lo siguiente: "Los aranceles son impuestos fiscales indirectos bajo la forma de pago fijado para regir durante un periodo determinado, por concepto de importaciones, exportaciones y transporte de

mercancías; objeto de concesiones y organización internacional registradas en el Secretariado de las Naciones Unidas, así como de trabajos de organización destinados a uniformar procedimientos y formularios de aranceles.

Existen algunas clasificaciones de aranceles, dependiendo de los criterios adoptados. Desde el punto de vista objetivo de su aplicación los aranceles se dividen en fiscales (garantizando flujos de ingresos al tesoro público) y económicos (destinados a influir sobre la política de comercio exterior). A estos últimos pertenecen los aranceles de reglamentación, de protección, de prohibición, de antidumping, preferenciales, de represalias y de tiempos de guerra. De acuerdo a la dirección de movimiento de mercancías los aranceles se clasifican en aranceles a la importación y a la exportación dependiendo de la forma de su recolección, se distinguen ad-valoren y específicos.” (30)

Las posibilidades de protección de la industria en los diversos países, estarán en principio ofreciendo una posibilidad de desarrollo industrial a sus propios connacionales. Esto quiere decir, que el proteccionismo nacionalista de la industria, es en sí, una de las prioridades económicas que los gobiernos de cada uno de los Estados deben tener.

Así tenemos que el gobierno de México no es la excepción y, evidentemente, a través de esos tipos de aranceles se establece un impuesto a las importaciones, es decir, a mercancías que vienen del extranjero a nuestro país.

30) OSMAŃCZYK, Edmundo Jan. Ob. Cit. Pág. 78 y 79.

Esto para fin y efecto de que persista la industria nacional y no haya competencia desleal.

Una vez establecido lo anterior, es importante señalar cuál es el propósito de los impuestos al comercio exterior así como los sujetos que en él intervienen, lo que analizaremos en el inciso siguiente.

2.2.- Objetos y sujetos del impuesto al comercio exterior.

Para señalar correctamente cuál es el objeto y quienes son los sujetos del impuesto al comercio exterior, se hace insuperable citar el contexto del párrafo segundo del artículo 131 Constitucional.

Debemos de recordar que en el proemio de este Capítulo, hicimos la transcripción del segundo párrafo del artículo 131 Constitucional, donde veíamos incluso, que éste llega a ser una excepción al artículo 49 Constitucional, referente a la división de poderes.

De ahí que se vuelve un privilegio para el Ejecutivo Federal, el poder aumentar, disminuir, suprimir o crear tarifas arancelarias tanto a la importación como a la exportación de productos.

Lo anterior, en virtud de que dicha facultad y la de restricción, de prohibición y de tránsito de productos deber hacerse en base a un objetivo claro que es la estabilidad de la producción nacional.

Así entonces, podemos decir que los impuestos particularmente referidos al comercio exterior, tienen como objeto principal gravar las mercancías que ingresen o egresen del país, obteniendo con ello, el pago del impuesto que en forma general, constituyen un crédito a favor del Estado y una contribución a que estarán obligados los sujetos que realicen alguna importación o exportación.

El objeto secundario que se aprecia en los impuestos al comercio exterior, tal y como se señaló anteriormente, es proteger la economía del país, ya que mediante la imposición de impuestos sobre esta actividad económica se regula dicho comercio y consecuentemente es un parámetro para medir el grado de industrialización del país.

En cuanto a los sujetos del comercio exterior, es aplicable lo señalado en el primer Capítulo del presente trabajo, en lo que se refiere a los sujetos de la relación jurídico-tributaria, sin embargo, es conveniente precisar quién es el sujeto activo y quién el sujeto pasivo en el comercio exterior.

El sujeto activo es el Estado, representado por el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal, quienes son los encargados de establecer los impuestos relativos al comercio exterior.

En este sentido, la autoridad facultada para recabar y comprobar que se cumpla con la obligación tributaria en materia de comercio exterior, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

A su vez, ésta lo hará a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y/o Administración General de Aduanas, conforme a la Ley del Servicio de

Administración Tributaria, Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El otro sujeto de la relación jurídico-tributaria es el sujeto pasivo, siendo a éste a quien corresponde el cumplimiento de las obligaciones derivadas del ejercicio del comercio exterior.

La Ley Aduanera establece de manera clara quiénes son las personas obligadas al pago del impuesto al comercio exterior, al señalar en su artículo 52 lo siguiente:

Artículo 52.- Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún programa de devolución o diferimiento de aranceles, en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción III y 110 de esta Ley

La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar las cuotas compensatorias.

Se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

- I.- El propietario o tenedor de las mercancías.
- II.- El remitente en exportación o el destinatario en importación, y
- III.- El mandante, por los actos que haya autorizado.

2.3.- Marco jurídico de las visitas domiciliarias practicadas en materia aduanera .

Todo acto de autoridad debe tener un apoyo legal, es decir, debe estar debidamente fundamentado, siendo el caso que la visita domiciliaria encuentra su sustento legal en la legislación que a continuación se enuncia, a la cual haremos mención de manera general, a fin de tener un panorama de todos aquellos ordenamientos que regulan esta facultad de la autoridad:

En principio, debemos hacer alusión a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que es la base fundamental de las visitas domiciliarias, la cual en su artículo 16 párrafo décimo primero señala que:

Artículo 16.- ...

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

De esta manera tenemos la base fundamental para que la autoridad pueda incursionar en el domicilio de los particulares, a fin de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, toda vez que se trata de una autoridad administrativa la encargada de realizar la visita domiciliaria, debemos analizar, de acuerdo con el artículo 90 Constitucional, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que es la legislación que establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, en lo correspondiente a la facultad de cobrar las contribuciones, así como de vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que en su fracción XI señala:

Artículo 31.- ...

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

En este orden de ideas, debemos mencionar que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala en su artículo 1º que:

Artículo 1º.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

Ahora bien, corresponde hacer referencia al Servicio de Administración Tributaria, Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Ley del mismo nombre que lo rige y quien le otorga el carácter de autoridad fiscal.

Los artículos 2º y 7º, fracción VII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, establecen entre sus objetivos el asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la facultad para fiscalizar al señalar:

Artículo 2º.- El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

Artículo 7.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

VII.- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria señala en su artículo 2º lo siguiente:

Artículo 2.- Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:

...

- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

- Administración General de Aduanas.

...

El artículo 23 del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria establece la competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, destacando para nuestro estudio la fracción VII que señala lo siguiente:

Artículo 23.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

VII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte...

El artículo 29 del mismo Reglamento del Servicio de Administración Tributaria establece la competencia de la Administración General de Aduanas al señalar en su fracción XXII que:

Artículo 17.- Compete a la Administración General de Aduanas:

...

XXII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, actos de vigilancia, inspecciones y los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías...

Como se puede apreciar, la importancia del anterior precepto radica en que establece a la autoridad competente para ordenar visitas domiciliarias en materia aduanera, sin embargo, de la misma manera podemos apreciar una duplicidad de funciones.

Ahora citaremos al Código Fiscal de la Federación, siendo el ordenamiento general en donde se establecen las facultades de las autoridades fiscales y el procedimiento al cual ha de sujetarse dicha autoridad respecto al desarrollo de una diligencia de visita domiciliaria.

El principal regulador del artículo 16, párrafo décimo primero, Constitucional, es el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que establece:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

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

...

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deberá indicar la orden de visita, aunados a los que establece el artículo 38 del mismo ordenamiento, siendo los siguientes:

Artículo 43.- En el 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 deba 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 la personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

...

El artículo 44 del Código que nos ocupa es de gran importancia, toda vez que señala las circunstancias a las que deben apegarse tanto la autoridad que realiza la visita domiciliaria, como el contribuyente, destacando para nuestro estudio lo siguiente:

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I.- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II.- Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

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

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancía cuya

importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

En este caso, los visitadores al dejar dicho citatorio, podrán sacar una relación de los libros y documentos que integren la contabilidad.

III.- Al iniciar la vista en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos...

...

El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establece las obligaciones de los visitados para con los visitadores, así como algunas facultades de estos últimos.

De igual importancia resulta el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación al establecer el procedimiento a que ha de sujetarse la vista en el domicilio fiscal.

El artículo 46-A del citado Código, establece el término que tiene la autoridad para concluir la visita domiciliaria al señalar:

Artículo 46-A.- Las autoridades fiscales deberán concluir la vista que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyente o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en la oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos

contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o este ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley, por lo que en caso de visita o revisión a los mismos las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

La relevancia de este precepto radica en que fija un término para que la autoridad concluya la visita domiciliaria dentro de un plazo máximo de seis meses, sin embargo, también establece aquellos casos en los que la visita domiciliaria aduanera no se encuentra sujeta a término alguno para su conclusión.

Lo anterior está en contra del principio de certidumbre que debe regir en la legislación fiscal y, sobre todo, tratándose de un acto de molestia para el particular.

Por último, corresponde determinar en la legislación reguladora de la materia aduanera, aquellos preceptos relativos a las visitas domiciliarias que regulen esta facultad de la autoridad, si bien, no en forma general, si en forma específica sin dejar de apoyarse en el Código Fiscal de la Federación, por lo que analizaremos a la Ley Aduanera y su Reglamento.

Sin embargo, la Ley Aduanera reguladora de la materia y su Reglamento, no se ocupan de la visita domiciliaria, no obstante ésta tiene sus peculiaridades, tan es así que como hemos visto en los ordenamientos anteriores hablan de visitas domiciliarias fiscales y aduanales.

Es decir, la Ley Aduanera tiene que establecer las bases para la práctica de una visita domiciliaria, remitiéndonos posteriormente en aquello que no contemple, al ordenamiento general como lo es el Código Fiscal de la Federación, siendo importante mencionar que la ley especial debe prevalecer sobre la general.

2.4.- Garantías y principios de legalidad.

En principio, la idea de que en la visita domiciliaria, los visitantes deban forzosamente de guardar el principio de legalidad, es en sí un requerimiento que la propia ley y la jurisprudencia requieren para que dicha visita se realice en una forma legal.

Así, tenemos que el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa ha señalado al respecto lo siguiente:

VISTA DOMICILIARIA, ORDEN DE, REQUISITOS CONSTITUCIONALES. Las órdenes de visita, para que satisfagan la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 de la Constitución Política, deben reunir los siguientes requisitos: constar por escrito; ser expedidos por autoridad competente; en su cuerpo contener el lugar en el que ha de verificarse la visita; nombre del visitado; objeto de la visita; y citar las disposiciones que fundan la competencia y facultades de la autoridad.

Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito.
Octava Época. Fuente Semanario Judicial de la Federación. Tomo:
VII-Abril. 7 de marzo de 1991. Página 287. (31)

Una de las garantías que como principio se establece para llevar a cabo cualquier acto de autoridad, es el principio de legalidad, el cual, como lo establece la jurisprudencia anterior, debe de estar presente en toda la actividad que se realiza en la visita domiciliaria.

Lo anterior, obedece a que México es un país en el que existe un estado de derecho, entendiéndose por éste de acuerdo con el autor Nava Negrete: "La identificación jurídica del Estado, cuyos órganos que la integran realizan funciones normadas por el derecho, limitadas por la Ley y controladas entre sí por un sistema de legalidad y justicia" (32).

Por ende, todas las acciones de las autoridades deberán encontrarse al amparo este Estado de derecho.

En materia de visitas domiciliarias nuestra Carta Magna consagra las garantías individuales, las cuales salvaguardan la integridad humana y material de los gobernados, siendo éstas la de seguridad jurídica y legalidad.

31) Jurisprudencia visible en: REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Manual Aduanero. México, Editorial Pac, 2ª Ed. 1995, pág. 165.

32) NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. México, 1959. Editorial Porrúa. S.A. Pág. 197.

Burgoa Orihuela explica a las garantías individuales como aquellas que “Se traducen en relaciones jurídicas que se entablan entre el gobernado, por un lado y cualquier autoridad estatal de modo directo e inmediato y el Estado de manera inmediata por el otro”. (33)

En concordancia con lo antes expuesto, el primer párrafo del artículo 16 Constitucional establece los principios de seguridad jurídica y legalidad que como Garantías Constitucionales deben respetarse al visitado, al señalar lo siguiente:

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

Así entonces, para que el Estado no vulnere la seguridad jurídica de los particulares, sus autoridades deben realizar todos aquellos hechos y actos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias de la norma jurídica, para que la afectación generada sea jurídicamente válida.

Para Burgoa Orihuela, la Garantía de Seguridad Jurídica es: "Un conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse el acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera jurídica del gobernado o los diversos derechos de éste". (34)

33) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. S.A. México, 1986. 17ª Ed. Pág. 491.

34) Ibidem pág. 495.

Asimismo para este autor, los actos de autoridad que encuadran en la primera parte del artículo 16 Constitucional, son todos aquellos que puedan imaginarse, sin embargo, los clasifica en tres tipos:

a). "En actos materialmente administrativos que causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derechos ni impedición para el ejercicio de un derecho (aspectos de molestia en sentido estricto); b). En actos materialmente jurisdiccionales penales o civiles comprendiendo dentro de este último género a los mercantiles, administrativos y del trabajo (actos de molestia en sentido lato); c). En actos estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material, es decir, en aquellos que produzcan una merma o menoscabo en la esfera jurídica subjetiva de la persona o la aludida impedición (actos de molestia en sentido lato)". (35)

Con base en lo anterior y si se atiende a la naturaleza jurídica de las visitas domiciliarias, entendida como un acto de comprobación que realizan las autoridades administrativas, la realización de una visita domiciliaria se ubica en la primera clasificación, pues su objetivo primario es comprobar el cumplimiento de determinadas disposiciones legales de orden fiscal, por lo que con ese solo acto de autoridad no se está privando al particular de ningún bien o derecho. Sin embargo, en la práctica, la realización de las visitas domiciliarias constituyen verdaderos actos de molestia en sentido amplio, ya que ese acto por sí mismo puede causar una afectación o menoscabo al particular, en alguno de sus bienes jurídicamente

35) Ibidem. Págs. 581 y 582.

protegidos, tales como su patrimonio o sus derechos personales, por lo que la visita domiciliaria en materia aduanera, como acto de autoridad, puede encuadrar en la tercera clasificación antes citada.

La sola práctica de las visitas domiciliarias constituye un acto de molestia, lo cual se ve confirmado por el autor Martínez Vera al señalar que: "Cuando la autoridad practica una visita domiciliaria con el objeto de verificar si una persona ha cumplido con las obligaciones que le imponen los ordenamientos fiscales, el visitado (la persona), debe estar presente casi todo el tiempo que dure la diligencia, a fin de proporcionar a los visitadores los datos, informes, libros y documentos que con apoyo en la facultades legales le sean solicitados, luego, si hay una real afectación o molestia a la persona del gobernado quien durante todo el tiempo que dure la visita fiscal, él o la persona que designe para que en su representación solvente la diligencia, se verá en muchos aspectos afectado en su deseo o necesidad de desarrollar otras actividades que no sean las de estar al pendiente de los requerimientos de los visitadores". (36)

De todo lo expuesto, y toda vez que la visita domiciliaria constituye un acto de molestia, se desprende que las autoridades deben cumplir con toda una serie de requisitos impuestos por la ley, los que deben satisfacer el acto administrativo que de ella emane.

La garantía de Seguridad Jurídica protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones de supra-subordinación.

36) MARTÍNEZ VERA, Rogelio. LA FISCALIZACIÓN DE IMPUESTOS FEDERALES. Universidad Autónoma del Estado de México. Año 11. N° 9 Nov.-Dic. 1981. Pág. 76.

Por tal motivo, las autoridades deben ajustarse a la normatividad establecida, ya que de no ser así se violaría la seguridad jurídica de los gobernados y en consecuencia, también el acto de autoridad se encontraría viciado de legalidad.

Así tenemos que el principio de legalidad dice también que la autoridad debe de guiarse por escrito, situación de la que hablaremos en el siguiente inciso.

2.4.1.- Mandamiento escrito

Para poder llevar a cabo el acto administrativo y que éste contenga en sí un principio de legalidad debidamente establecido, éste debe de estar debidamente formalizado, esto es, darle un carácter de testimonio a través de la escritura.

Así, tenemos que los autores Diego Rosas y Nieto Martínez, en el momento en que nos hablan de lo que es esta formalidad, mencionan lo siguiente: "La garantía de legalidad en materia fiscal se cumple cuando la autoridad competente, al emitir un acto determinado, funda y motiva el mismo, entendiéndose por el primero, que dicho acto debe de basarse en una disposición normativa general, y por el segundo, el indicar que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de la norma general; todo esto, además debe de llevarse a cabo con una cierta formalidad que la ley exige para que el principio de legalidad pueda darse, y esto es que se establezca en forma escrita y que el acto de autoridad pueda quedar debidamente notificado." (37)

37) DIEGO ROSAS, Jorge y NIETO MARTÍNEZ, Gerardo. Los Artículos 14 Y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Colegio de Contadores Públicos de México, 1994, Pág. 35.

Los actos suelen ser, por la forma en que se emiten, solemnes, pero en este caso la legislación requiere una forma escrita, con lo que no llegan a ser totalmente solemnes, para establecerlos en escrituras públicas, sino más que nada formales para establecerlos en un papel que dé testimonio de dicho acto jurídico.

Esta circunstancia respecto de que el acto de molestia sea un mandamiento escrito, revela la necesidad de que obre constancia específica en la cual se denote claramente la posición de la propia autoridad, en la que pueda demostrar que de alguna manera se cumple con otro tipo de presupuestos que el principio de legalidad establece.

Así entonces, los visitadores pueden penetrar al domicilio del contribuyente únicamente cuando una autoridad competente lo haya dispuesto especialmente en una orden escrita, debidamente fundada y motivada, sujetándose a las formalidades establecidas para los cateos y demás formalidades que señalen las leyes respectivas.

Los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación señalan los requisitos que deben cumplir las órdenes de visita, indicando el primero de ellos en sus diversas fracciones: que conste por escrito, que señale la autoridad que lo expide, que esté fundado y motivado, que se exprese el objeto que persigue, que ostente la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a quien vaya dirigido, asimismo, el artículo 43 establece que además deberá contener el lugar donde debe efectuarse y el nombre de la persona o personas para llevarla a cabo.

2.4.2.- Fundamentación y motivación del acto de autoridad.

Una de las costumbres principales de las autoridades administrativas en la práctica, es establecer cuando menos una fundamentación para actuar, dejando a un lado la motivación, o simplemente no se le da la importancia debida.

Sin lugar a dudas, el principio de legalidad es un todo integral, no puede dejar la autoridad de señalar las razones de hecho que encuadren directamente a la fórmula legal normativa que esta invocando.

Así, tenemos que los conceptos de fundamentación y motivación son trascendentales para la vida misma del principio de legalidad y que necesariamente deben regir en un acto de molestia para el sujeto pasivo de la relación tributaria, como lo es la visita domiciliaria en materia aduanera, en la que pudiesen resultar afectados los bienes el visitado.

De ahí que necesitamos citar al autor Ignacio Burgoa, quien sobre de cada uno de estos conceptos nos dice lo siguiente: "La fundamentación legal de la causa del procedimiento autoritario, consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 Constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice. La fundamentación legal de todo acto autoritario que causa al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 Constitucional, no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. La motivación de la causa legal del procedimiento implica que existiendo una norma jurídica, el caso o situaciones concretas respecto de los que se pretenden cometer el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que

alude la disposición legal fundatoria, esto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 Constitucional, indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley". (38)

En este sentido, no basta que la autoridad se refleje dentro de una ley orgánica y lleve a cabo sus actos, sino que se requiere además que dicha autoridad debe invariablemente de fundamentarse en principio en una ley que en términos generales sean aplicables directamente al caso que se ventila.

Se hace insuperable que los conceptos de fundamentación que la autoridad aduce, le permitan realizar el acto y por supuesto, le den las facultades para decidir o ejecutar algún acto administrativo en contra de aquel que está sujeto a una visita domiciliaria en materia de comercio exterior.

Por otro lado, el concepto de motivación que nos explica el autor Ignacio Burgoa, estará más que nada ligado a circunstancias de hecho que se generarán y que darán por resultado la motivación a través de la cual la autoridad actúa en virtud de que los hechos que se dieron en concreto, se identifican con lo descrito por la propia norma.

Para apoyar lo antes mencionado citaremos la siguiente jurisprudencia:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. GARANTÍA DE .- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16 de nuestra Ley Fundamental, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y

38) BURGOA, Ignacio. Op. Cit. Págs. 602 y 604

motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse, con precisión el precepto aplicable al caso y, por lo segundo que también debe señalarse, concretamente, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso de que se trate.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo directo 4471/78 14 de octubre de 1981. 5 votos. Séptima Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo 151-156 Segunda Parte. Pág. 56.

Así, estos dos conceptos de motivación y fundamentación resultan ser trascendentales para que la autoridad pueda ejercitar su acto.

2.4.3.- Autoridad competente

Debemos entender por autoridad competente, de acuerdo con el autor Palomar de Miguel, al "Órgano del Estado al que la ley faculta para conocer de un asunto de la clase de las que en cada caso se trate". (39)

39) PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Diccionario para Juristas. Mayo Ediciones, S. de R.L. México 1981. Pág. 149.

En el caso de las visitas domiciliarias, la autoridad competente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que forma parte de la Administración Pública Federal, por tanto, encuadrando en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, que faculta a la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias.

Esta facultad encuentra su fundamento en los artículos 16, 49 y 90 Constitucional, así como en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, lo cual le da invariablemente a la administración pública la competencia indicada para poder llevar a cabo su actitud frente a los particulares.

Ya anteriormente habíamos señalado que el Servicio de Administración Tributaria, Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien tiene el carácter de autoridad fiscal a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y/o de la Administración General de Aduanas, cuenta con las facultades legales específicas a través de las cuales genera su posibilidad de actuar frente a los particulares.

Así tenemos que en principio, todos y cada uno de los actos que se lleven a cabo por el Estado frente al particular deben realizarse por autoridad competente, que definitivamente tenga dotadas por la ley facultades para ello.

La siguiente jurisprudencia del otrora Tribunal Fiscal de la Federación nos explica esta circunstancia en relación directa con la visita domiciliaria al decir:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- VISITAS DOMICILIARIAS.- SOLO PUEDEN PRACTICARSE VÍA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE.- Conforme lo dispuesto por el artículo 16

Constitucional toda visita de inspección que lleven a cabo las autoridades administrativas en el domicilio de los particulares, debe fundamentarse en previa orden escrita, emitida por autoridades competentes en la que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, la persona con la que deba de entenderse la diligencia y el objeto de la misma, de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito, por no haber demostrado que se haya emitido la orden respectiva conforme a lo previsto, resulta violatoria de garantías de legalidad contenidas en el precepto constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente.

Tesis Jurisprudencial sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231, fracción 3ª del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 736/79 del 14 de octubre de 1980, la 383/82 del 7 de julio de 1982 y 452/82 del 6 de octubre de 1982.

Si recordamos los lineamientos establecidos por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en principio veremos que se establece, como ya lo habíamos señalado, una Administración General de Auditoría Fiscal Federal así como la Administración General de Aduanas.

Esta Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Aduanas, tienen las facultades inherentes que la propia legislación les otorga. Especialmente una sobre la cual hacíamos referencia, y ésta es a la que se refieren las fracciones VII del artículo 23 y XXII del artículo 29, respectivamente, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que facultan a estas autoridades para ordenar y practicar visitas domiciliarias, vigilancias, inspecciones y

los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos al comercio exterior.

Aquí es importante señalar que ni la actual Ley Aduanera ni su Reglamento señalan de forma clara quién es la autoridad facultada para emitir una orden de visita domiciliaria en la materia aduanera.

2.4.4.- Causa legal del procedimiento.

Evidentemente que todo lo que es la causa legal del procedimiento, deberá de estar íntimamente relacionado con el principio de legalidad.

Así que ese acto o serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por una autoridad competente, deben no solamente de tener una causa o motivo determinado sino que éste debe estar apegado a la legalidad.

Hemos de insistir que este principio de legalidad está basado en el aforismo que dice: "La autoridad no puede ir más lejos de lo que la misma ley le permite" ; de ahí que las funciones de dicha autoridad deben estar siempre apegadas a derecho y sustentadas por él mismo, por lo que en este sentido, los actos que realice deben tener un motivo basado en los hechos y la normatividad aplicable a ellos.

Ahora bien, en cuanto al principio de legalidad es necesario que el cargo de la autoridad esté tipificado en una ley, que la misma ley le otorgue la facultad de decisión del derecho o ejecución del mismo y estaremos frente de una autoridad a la

que necesariamente hay que obedecer y acatar sus disposiciones cuando se ajustan al derecho.

Cuando la autoridad se dirige a los particulares, ejerciendo acto de molestia o de requerimiento de cierta actitud en particular, debe insuperablemente de tener una causa legal para ello, para realizarlos legalmente en nuestra persona, en nuestra familia, en nuestro domicilio o en nuestros archivos documentos, bienes, o en general en nuestro patrimonio, entonces deberá realizar este acto de molestia a través de un escrito.

La secuencia que se va a fijar en principio en una visita domiciliaria, obedece a las posibilidades que la autoridad tiene basada única y exclusivamente en la ley.

Así, tenemos que no habrá ninguna causa legal si no existe una ley que deba de prevenir lo siguiente:

- a).- Que establezca un objetivo que persiga el bien común, la justicia y la seguridad jurídica;
- b).- Que esta ley esté debidamente aprobada y vigente;
- c).- Que la ley cree facultades;
- d).- Que la propia ley cree un puesto, un cargo para ejecutar dichas facultades.

En este sentido, el servidor público al que se le ha dotado de facultades, debe respetar todas y cada una de las disposiciones del procedimiento para ejecutar su acto de molestia.

En principio, para que el servidor público o funcionario pueda actuar, se requiere que exista una causa para ello y, la causa no puede ser otra más que una causa legal, una situación concreta de hechos que se identifique totalmente con la norma establecida y dada en abstracto en la ley.

Así tenemos como en términos generales, este principio de legalidad debe forzosamente de contar con una proyección que le permita proteger y respetar los derechos del ciudadano frente a una relación muy especial entre lo que es el gobernado y el gobernante.

En el caso que nos ocupa, es establecer cómo la autoridad administrativa debe de respetar ciertas circunstancias específicas que definitivamente hagan que su visita domiciliaria esté revestida de legalidad.

Con base en lo expuesto, vamos a observar cuál es el procedimiento de una visita domiciliaria en materia aduanera.

2.5.- Las diversas etapas en el acto de comprobación de las visitas domiciliarias en materia aduanera.

Ahora bien, corresponde citar las diversas etapas o el procedimiento al que han de sujetarse tanto la autoridad aduanera al llevar a cabo sus facultades de fiscalización en el domicilio del particular, así como este último al ser sujeto de una revisión fiscal de tipo aduanera.

El objeto de este inciso es conocer de una forma general, las diversas etapas a que han de sujetarse la autoridad y el contribuyente en el desarrollo de una diligencia de visita domiciliaria, así como las atribuciones que tiene la autoridad.

a) Inicio de la visita.

En inicio de la visita domiciliaria es tema de controversia entre los doctrinarios y estudiosos de la materia, al no ponerse de acuerdo sobre el momento de inicio de la visita domiciliaria.

Existen opiniones en el sentido de que la visita domiciliaria se inicia con la notificación del citatorio, en caso de no encontrarse el notificado, criterio que no compartimos, toda vez que consideramos que la visita domiciliaria se inicia con la notificación y entrega de la orden de visita, opinión que ampliaremos en el Capítulo ulterior.

En este orden de ideas, el desarrollo de las visitas domiciliarias deberá sujetarse a lo estipulado por los artículos del 44 al 47 del Código Fiscal de la Federación, por lo que señalaremos dicho procedimiento de una forma genérica.

b) Notificación de la orden.

En primer lugar debemos entender por notificar, de acuerdo con el autor Cabanellas de Torres, el "comunicar la resolución de una autoridad, con las formalidades y a las personas que correspondan". (40)

40) CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta S.R.R. Argentina 1988, Pág. 214.

En este sentido, una vez que la autoridad administrativa emite la orden de visita, deberá hacerse del conocimiento del contribuyente, a través de la notificación, con el propósito de que se entere de que es sujeto de una revisión, en su domicilio, de su situación fiscal.

La notificación de la orden de visita domiciliaria deberá hacerse de forma personal, lo cual se infiere de la simple lectura del artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que debe entregarse al visitado o bien a su representante legal.

Dicha notificación debe ser con la persona a quien va dirigida la orden y en último caso como excepción, en ausencia de éste o de su representante legal, con quien se encuentre en el lugar.

El exigimiento de la notificación personal se desprende del propio artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo 134 del mismo ordenamiento el cual establece:

Artículo 134.- las notificaciones de actos administrativos se harán:

I.- Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos

El citatorio tiene el efecto de requerir la presencia de alguien, siendo además el documento donde consta la citación.

Debemos entender por citación de acuerdo con J. Couture, a la “acción y efecto de citar, requiriendo a alguien para que concurra a realizar un acto procesal determinado”. (41)

De acuerdo con el artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, si al momento en que la autoridad vaya a notificar la orden de visita, no se encuentra el visitado o su representante legal, deberá dejarse citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, con el propósito de que al día siguiente se espere al visitador y en el caso de que en la fecha de cita no se encuentre, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

c) Identificación de los visitadores

Una vez que se ha notificado la orden correspondiente, se inicia la visita con la identificación de los visitadores.

Este es un requisito que exige la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, con lo cual se persigue fundamentalmente dar seguridad jurídica al visitado, en el sentido de que las personas nombradas en la orden sean las mismas que se apersonan en el domicilio.

Por identificar entenderemos el corroborar que exista identidad entre una persona o cosa y otra. Para el caso que nos ocupa, la identificación de los visitadores persigue que haya identidad entre el nombre de la persona que se menciona en la orden y la persona física que se presenta en el domicilio del visitado.

41) J. COUTURE, Eduardo. Vocabulario Jurídico. Ediciones Depalma. 3ª Reimpresión. 1988, Buenos Aires, Argentina. Pág 145.

La identificación correspondiente se realiza cotejando una credencial con fotografía reciente del visitador, en donde se encuentra su nombre, con el que aparece en la orden y la persona física que se presenta en el domicilio del visitado, haciendo constar este acto en el acta que para el efecto se levanta.

d) Designación de testigos

Posterior a la identificación de los visitadores, establece el artículo 44 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la obligación de éstos de requerir al visitado para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán.

El derecho del visitado a proponer testigos se encuentra previsto desde el artículo 16 Constitucional, lo cual se recogió para insertarse en el ordenamiento antes aludido.

Debemos entender por testigo de acuerdo con el autor Cabanellas de Torres a: "... quien ve, oye o percibe por otro sentido algo en que no es parte, y que puede reproducir de palabra o por escrito o por signos". (42)

e) Facultad para relacionar o asegurar contabilidad y mercancía

El artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de los visitadores para relacionar contabilidad y hasta asegurarla, incluso antes del inicio de la visita, al establecer que los visitadores al momento de citar al visitado o

42 CABANELLAS Guillermo. Ob. Cit. Página 145

su representante, podrán relacionar contabilidad y cuando se considere que existe peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia se podrá asegurar la contabilidad.

Asimismo, establece el precepto antes mencionado que en el caso de que al presentarse los visitadores en el domicilio donde ha de practicarse la visita, detecten bienes o mercancía de procedencia extranjera sin que se haya cumplido con los requisitos fiscales correspondientes, se procederá al aseguramiento de dichos bienes o mercancía.

f) Revisión de contabilidad y mercancías

Una vez iniciada la visita y posterior a las anteriores etapas, el contribuyente visitado, su representante legal o bien la persona con quien se entiende la visita, de conformidad con el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, están obligados a permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

De igual manera se deberá permitir la verificación de bienes y mercancías.

Las anteriores circunstancias, las señalamos en este inciso, toda vez que en la legislación vigente forman parte de las facultades de la autoridad dentro del procedimiento de la visita domiciliaria. Sin embargo, estas situaciones son materia de un razonamiento más profundo y de propuestas en el siguiente Capítulo.

CAPÍTULO 3

CONSIDERACIONES Y PROPUESTAS SOBRE LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN MATERIA ADUANERA.

3.1.- Causas, efectos y propuestas respecto a la diversidad de ordenamientos que regulan las visitas domiciliarias en materia aduanera.

En los capítulos anteriores quedo establecido que el Estado tiende a diversos fines y que, para lograr los mismos, tiene que allegarse de recursos, lo cual hace a través de las contribuciones; y también se puso énfasis en la facultad que tiene el Estado para comprobar que el sujeto pasivo ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

Asimismo se mencionó, de una manera genérica, la importancia del comercio exterior para una nación, de donde se desprende la necesidad de que la regulación que haga cada país del mismo, sea de la manera más justa y precisa.

Ahora, corresponde hacer un análisis de aquellas dudas que genera la visita domiciliaria en materia de comercio exterior al momento de realizarse respecto de su regulación, así como las propuestas al respecto.

Las visitas domiciliarias han merecido tal atención por parte del legislador, al momento de emitir ordenamientos que pretenden regular dicha facultad de la autoridad para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, que éllo se ha visto reflejado en la misma Carta Magna, especialmente en el antepenúltimo párrafo del artículo 16, al quedar insertada la facultad de la autoridad para penetrar

en el domicilio de los particulares, no sin antes cumplir con los requisitos y limitaciones que la misma prevé.

Así, podemos decir que la visita domiciliaria que regula el artículo 16 Constitucional en su antepenúltimo párrafo, constituye una forma autorizada para profanar la integridad del domicilio particular.

Cabe aclarar que el hecho de que la visita domiciliaria se encuentre prevista por la Constitución, no significa que ésta sea la única forma de fiscalización de la autoridad administrativa, toda vez que el motivo de que esta figura jurídica haya sido prevista por el constituyente, se debe a la intención del legislador de preservar la integridad del domicilio y, en virtud que en ocasiones será necesaria dicha intromisión, ésta se haga de manera tal, que queden a salvo las garantías de legalidad y seguridad para el gobernado.

En este sentido, es conveniente resaltar que el derecho a la privacidad debe ceder ante la presencia de un interés general más importante, toda vez que está en juego la subsistencia misma del ente social, siempre y cuando queden a salvo las garantías individuales del contribuyente.

El valor de la inviolabilidad del domicilio, es de donde se desprende la necesidad de una legislación más cierta y precisa, que no deje márgenes a abusos por parte de la autoridad al momento de la realización de una visita domiciliaria.

Lo anterior se fortalece con lo manifestado por el autor Hugo B. Margáin, al decir "La intromisión del poder público en el domicilio particular es uno de los acontecimientos que suscitan mayor repulsión de parte de los individuos, y por mucho tiempo

constituyó un franco atropello al cual se vieron sometidos mientras no se creó un régimen jurídico de protección de libertades individuales". (43)

De lo antes expuesto, se desprende la necesidad de que cada Estado y en especial el nuestro, regule de una manera precisa y cierta la facultad de la autoridad para realizar visitas domiciliarias.

En nuestro Estado, esta facultad de fiscalización por parte de la autoridad administrativa encuentra su base fundamental en el artículo 16, antepenúltimo párrafo, de la Carta Magna, al establecer las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Dicha base fundamental nos remite a la normatividad reguladora de esta facultad, siendo el Código Fiscal de la Federación el que establece el procedimiento al cual han de sujetarse tanto la autoridad que realiza la diligencia, como el particular que se ve sujeto a la misma.

Por lo que se refiere al comercio exterior, la normatividad reguladora, en principio, es la Ley Aduanera, la cual, en materia de visitas domiciliarias aduaneras es demasiado ambigua, apoyándose en gran medida en el Código Fiscal de la Federación de manera supletoria, sin embargo, no es el único lineamiento en el cual se apoya, como vimos en el capítulo anterior.

43) B. Margáin, Hugo. Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958. Pág. 84

La diversidad de ordenamientos que regulan una sola figura jurídica, ocasiona que el contribuyente, a quien se le practica una visita domiciliaria, en un momento determinado se vea en un estado de incertidumbre, situación que suele ser aprovechada por el visitador para incurrir en abusos.

La relevancia de las visitas domiciliarias en materia aduanera, consiste en que además de que se transgrede el domicilio del particular por parte del Estado, se está en posibilidad de afectar sus bienes directamente al ser asegurados, toda vez que dicha diligencia no se limita a la revisión de documentación contable, sino que se puede asegurar mercancía de procedencia extranjera que se encuentre en el domicilio del visitado y de la cual no se acreditara su legal internación.

Por lo anterior, surge la necesidad de instrumentar una legislación más precisa y menos dispersa, a fin de garantizar los derechos individuales del contribuyente.

Es necesario recordar que en su mayoría, el sujeto pasivo dedicado al comercio exterior y que, en momento determinado le es notificada una orden de visita domiciliaria, desconoce o conoce poco sobre la normatividad que regula dicha facultada de autoridad e incluso, podríamos considerar que en ocasiones, tal desconocimiento o incertidumbre, se debe a la diversidad de ordenamientos que regulan una sola facultad del Estado.

Como vimos en el capítulo anterior, la Ley Aduanera es la que menos se refiere a las visitas domiciliarias, no obstante de la importancia que revisten en la materia, toda vez que como decíamos anteriormente, en dicha diligencia se pueden afectar los bienes del visitado.

Por lo anterior, consideramos que la Ley Aduanera debe señalar los aspectos básicos de una visita domiciliaria en la materia, así como lo que debemos entender por la misma, su alcance y la autoridad competente para realizarla.

Es comprensible que no puede reunirse todas las disposiciones en un solo ordenamiento, pero sí podemos hacer más concreta y precisa la normatividad que regula una actuación del Estado, apoyándonos principalmente en el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior a fin de brindar certidumbre al contribuyente al momento en que se desarrolle en su domicilio una diligencia de esta naturaleza.

Es por ello que proponemos que la normatividad reguladora sea la Constitución Federal, Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera.

Cabe recordar el principio de derecho que señala que la ley especial debe prevalecer sobre la general, por lo que es incomprensible que una ley especial, como lo es la Ley Aduanera no se amplíe más en cuanto a la regulación de las visitas domiciliarias que le competen, cediendo dicha regulación, prácticamente en su totalidad al Código Fiscal de la Federación que las regulara de una manera genérica.

3.1.1.- Necesidad de aplicar los principios que rigen en materia fiscal.

El derecho fiscal está integrado por un conjunto de ordenamientos jurídicos y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como Fisco.

El objetivo principal de que la relación tributaria se encuentre regidas por normas jurídicas ciertas, es el impedir de la mejor manera posible, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del Estado, el cual, al amparo del derecho que la misma relación tributaria le otorga de comprobar que se cumpla con las disposiciones fiscales en el mismo domicilio del contribuyente, puede hacer a este último objeto de abusos de autoridad que impliquen la afectación de sus bienes.

Lo anterior queda apoyado por lo que señala el autor Arrijo Vizcaíno, al decir que: "... el someter la relación fiscal a un régimen jurídico específico, persigue encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un necesario marco de certeza, que permita saber de antemano hasta dónde llega la potestad recaudatoria del Fisco y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes". (44)

Sin embargo, el hecho de que las visitas domiciliarias se encuentren reguladas por un conjunto de disposiciones jurídicas que reglamentan dicha actividad, no significa que ello represente una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos de las autoridades, debiéndose en gran medida a que esos ordenamientos o normatividad no son lo suficientemente precisos o ciertos, dejando dudas en el contribuyente, circunstancias que los visitantes aprovechan para intimidar al visitado.

Consideramos que esta normatividad incierta tiene su origen en el legislador, el cual al momento de crear los mismos, se olvida que dada la relevancia de la materia tributaria, tiene que tomar como base aquellas máximas o principios del derecho fiscal, los cuales están fundamentados en nociones de justicia y equidad, que en su concepto, deben actuar como base rectora de todo orden jurídico tributario.

44) ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit. Página 199

Lo anterior, significa que para poder pensar que el contenido de la legislación fiscal en un Estado pueda considerarse que es correcto y adecuado, los preceptos legales que lo integran deben estar inspirados y basados en aquellos principios que hemos mencionado, los cuales actúan a manera de soporte de cada estructura jurídica, la cual al no contar con ese soporte, o bien, en el caso de contravenirlo, automáticamente se precipitará en el abuso de la autoridad y en arbitrariedades.

Es por ésto que consideramos la necesidad de aplicar a la legislación reguladora de las visitas domiciliarias en materia aduanera, los principios que rigen en materia fiscal, en especial el principio de certeza, el cual se refiere a que todo tributo o facultad de autoridad al respecto, debe poseer fijeza y claridad.

Si las leyes en la materia son ciertas para los contribuyentes, éstas serán un poderoso medio de defensa para dicho sujeto pasivo frente a los excesos de la autoridad, al permitirle conocer correctamente y de antemano, hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudatoria. Siendo por ésta razón que resulta de gran importancia que los elementos constitutivos de todo tributo estén previstos con certeza en la leyes respectivas, por lo que todo tributo debe ser claro, llano e inteligible para el contribuyente.

Así, podemos concluir que la actual regulación de las visitas domiciliarias no se ajusta a lo antes expuesto, toda vez que al ser diversos los ordenamientos que regulan esta figura jurídica, como ya lo hemos visto, provoca incertidumbre en el contribuyente, no conociendo con certeza el alcance de dicha facultad, quedando a merced de la autoridad.

Es por ello que se propone que sea la ley especial, la Ley Aduanera, la principal reguladora de las visitas domiciliarias que le corresponden, la cual debe señalar qué es una visita domiciliaria en materia aduanera, quién es la autoridad competente, los requisitos que ésta debe cumplir, apoyándose de manera supletoria en los ordenamientos esenciales.

De esta manera, cuando en una legislación fiscal se establece con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos que, en el caso que nos ocupa, regulen las visitas domiciliarias en materia aduanera, desaparecerá o al menos se reducirá considerablemente la posibilidad de que los visitantes abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos.

Lo anterior, se ve confirmado por lo comentado por el autor Arrijo Vizcaíno, al decir que "El principio de certidumbre confiere al ciudadano común y corriente un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudatoria. Por esta razón, es de vital importancia que los elementos constitutivos de todo tributo estén previstos con fijeza en las leyes respectivas...". (45)

45) ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit. Página 210

El principio de certeza establece que todo tributo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona, sin embargo, en nuestro sistema, el legislador tiende a crear normas confusas que regulan una cierta actividad, como es el caso de las visitas domiciliarias, las cuales se encuentran reguladas con una redacción que resulta compleja e incierta, como veremos más adelante y de una manera dispersa, es decir, contenida en varios ordenamientos.

En este sentido, podemos considerar que las disposiciones fiscales están redactadas de una manera complicada, las cuales están lejos de ser fácilmente comprensibles para el contribuyente.

Estas disposiciones únicamente pueden ser conocidas e interpretadas de mejor manera por aquellos estudiosos de la materia fiscal y, aún así, en muchas ocasiones no logran ponerse de acuerdo.

Es por ello que lo menos que puede exigir el contribuyente es que las normas que regulan el derecho fiscal, sean redactadas de un manera comprensible y clara para el destinatario.

No está de más señalar, que una posible causa de incumplimiento puntual de las obligaciones fiscales, es que el contribuyente ni siquiera entiende las disposiciones en materia tributaria, además que en la mayoría de los casos no se cuenta con los recursos económicos suficientes para contratar los servicios de una persona capacitada que lo oriente.

Respecto de los funcionarios hacendarios Adam Smith señala que: "... suelen ser desatentos e intratables...", aunque este concepto aplicado a nuestro sistema no es una generalidad, desafortunadamente en ocasiones y en especial en materia aduanera, se ajusta bastante a la realidad. (46)

Aquellos contribuyentes dedicados al comercio exterior, no obstante que trabajan y producen para el país, se convierten en víctimas de la autoridad hacendaria a través de los visitantes, hayan cumplido o no con sus obligaciones fiscales, toda vez que generalmente es sometido a un trato descortés y a veces humillante.

Desafortunadamente algunos malos funcionarios públicos con cargos de visitantes, ven a la visita domiciliaria como un acto de chantaje y amenaza, lo que en gran medida los hace culpables de la repugnancia del contribuyente cumplido, al ser notificado este último de una visita domiciliaria, toda vez que como hemos dicho, desconoce los alcances de la autoridad que lo visita y los preceptos legales que le son aplicables.

Mucho de lo antes dicho se debe a que el legislador no ha aplicado o tomado en cuenta el principio de certidumbre, por lo menos en lo que se refiere a las visitas domiciliarias en materia aduanera.

Así, el contribuyente al no conocer correctamente los ordenamientos que regulan la figura jurídica que nos ocupa, no podrán cumplir con exactitud las obligaciones que se derivan, debiéndose mucho de ello, a la diversidad de ordenamientos que regulan la misma, o bien, a la imprecisión de los mismos.

46) Smith, Adam. Ob. Cit. pág. 409

En tales condiciones, el enfrentamiento del contribuyente con un visitador lo aterra y entonces se siente, como dice Adam Smith "... bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él". (47)

Por lo anteriormente expuesto, día con día crece enormemente la necesidad de que en nuestro Estado se lleve a cabo una reforma fiscal, en especial en materia de visitas domiciliarias y en particular en materia aduanera, cuyo objetivo primordial deberá ser la simplificación de nuestra legislación vigente, a fin de ponerlas al alcance del entendimiento del ciudadano promedio. Mientras no suceda ésto, el sistema tributario continuará debatiéndose en la incertidumbre jurídica.

3.1.2.- Aplicación de la técnica legislativa.

Con relación a lo mencionado en los puntos anteriores, ahora estableceremos la necesidad de mejorar la técnica legislativa en aquellos ordenamiento que rigen en materia fiscal y en especial aquella parte que regula las visitas domiciliarias en materia aduanera.

Lo anterior, considerando que el objetivo del derecho y de las normas jurídicas es ser un instrumento idóneo y suficiente para regular conforme a justicia las relaciones sociales de los hombres.

47) Smith, Adam. Ob. Cit. págs. 409 y 410

Debemos entender por técnica legislativa o jurídica de acuerdo con el autor Villoro Toranzo a: "... aquella disciplina que atañe a la elaboración y formulación de los ordenamientos jurídicos", a lo que nosotros agregaríamos que para éllo debe poseerse la habilidad, destreza y conocimientos suficientes para que la creación de dichas normas estén apegadas a su objeto principal que es la justicia, por lo que la correcta aplicación de la técnica legislativa resulta un arte. (48)

Si bien es cierto y sin lugar a dudas, que en su generalidad el legislador está dotado de los conocimientos esenciales y sabe de las necesidades de la población, también lo es que al momento de plasmar esos conocimientos y pensamientos ricos y profundos, en muchas ocasiones resultan formulaciones oscuras e imprecisas.

La diferencia en la formulación, la da la habilidad técnica en el manejo de las palabras y fórmulas del lenguaje.

De acuerdo con el autor Villoro Toranzo "Todo científico necesita un mínimo de dominio del lenguaje para poder transmitir su pensamiento; y a mayor razón lo necesita el jurista, puesto que de nada le serviría construir maravillosos esquemas jurídicos sino fuera capaz de formularlos en forma clara y accesible para que lleguen al conocimiento de aquellos que tienen que aplicarlos en su vida social.

48) VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho. 7ª Ed. Méx. 1987, Ed. Porrúa, S.A. Pág. 252

Además de claro y accesible, el lenguaje técnico jurídico debe ser uniforme, es decir debe mantener sin variaciones el sentido de sus palabras, pues sólo así los súbditos sabrán a qué atenerse (principio de certeza jurídica); por lo mismo debe ser también preciso". (49)

Por lo antes expuesto, podemos señalar sin lugar a dudas que algunas de las consideraciones que hemos venido estableciendo y que veremos a continuación carecen de técnica legislativa.

En principio, debemos señalar que se carece de técnica legislativa al encontrar una diversidad de ordenamientos que regulan las visitas domiciliarias en materia aduanera, mismas que se señalaron en el Segundo Capítulo del presente trabajo, lo cual está en contra del principio de certeza jurídica, originando dudas en el sujeto al cual van dirigidas y por lo tanto inseguridad jurídica.

El mismo artículo 16 Constitucional en su antepenúltimo párrafo, el cual es regulador de las visitas domiciliarias, carece de técnica legislativa, al señalar que las mismas deberán sujetarse a las formalidades establecidas para los cateos, toda vez que se puede advertir que una visita domiciliaria no se puede equiparar a un cateo.

Es definitivo que una visita domiciliaria no es un cateo administrativo, no obstante que ambas figuras jurídicas tengan en común la introducción, incluso violenta, de la autoridad en un domicilio particular, ambas figuras son diferentes.

49) Ibidem. Pág. 250

La figura del cateo y de las visitas domiciliarias son diferentes, tanto en la autoridad que las ordena, como en su finalidad y alcance, pues en tanto que la finalidad del cateo es el de localizar personas y objetos relacionados con la comisión de un delito, pudiendo extenderse el registro hasta el más apartado rincón, así como aprehender a las personas que se buscan, recogiendo los objetos materia dicho delito, así como todo aquello que sirva para la comprobación del mismo, en cambio la visita domiciliaria administrativa debe limitarse al examen de la documentación contable indispensable para comprobar que se han acatado la disposiciones fiscales, pudiendo llegar al aseguramiento de documentación o mercancía únicamente.

Estas diferencias justifican, en la aplicación a las visitas domiciliarias de las formalidades prescritas para los cateos, la inclusión de alguna matizaciones que permitan cohonestar la regulación constitucional de éstos con las características esenciales de aquellas. Es decir, de lo anterior surge la necesidad de adecuar la regulación de los cateos a la naturaleza propia de las visitas domiciliarias.

Asimismo, de una simple lectura del precepto constitucional invocado, pareciera que la autoridad facultada para ordenar las visitas domiciliarias es la autoridad judicial, al establecer, como hemos dicho, que las mismas se deberán sujetar a las formalidades prescritas para los cateos; sin embargo, de un análisis a fondo y de manera conjunta con los artículos 49 y 89 Constitucionales, se concluye que es la autoridad administrativa la facultada. Aquí cabe reflexionar si el contribuyente normal posee los conocimientos necesarios para una debida interpretación conjunta de los preceptos Constitucionales

El legislador, al plasmar sus pensamientos, ideas y propósitos en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, en su ánimo de otorgarle seguridad jurídica al particular en cuanto a la inviolabilidad del domicilio, es evidente su carencia en cuanto a la técnica legislativa empleada, al otorgarle esta facultad a la autoridad administrativa.

Por lo anterior, el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional se encuentra sujeto a interpretación por falta de técnica legislativa, no obstante que el trabajo de interpretación se reduce a conciliar el espíritu y los fines de ambas figuras jurídicas, teniendo en cuenta que pese a sus coincidencias, ofrecen divergencias.

Así, para evitar cualquier conflicto en cuanto a dicha interpretación, consideramos que debe adicionarse al antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional lo siguiente:

Artículo 16.- (antepenúltimo párrafo)

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

Debe adicionarse: "Mediante mandamiento escrito, que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, el nombre o nombres de las personas y las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento se trate de verificar, a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, podrá la autoridad

administrativa practicar visitas domiciliarias y exigir, para tal efecto, la exhibición de los libros y papeles estrictamente indispensables, sujetándose, además, a los requisitos que establezcan las leyes de la materia, levantándose en todo momento las actas circunstanciadas necesarias y la final, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que lo practique”.

Con lo anterior, tratamos de señalar que el otorgamiento de facultades a la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias, debe estar bien definido y precisado, haciendo gala de la llamada técnica legislativa, considerando que la inviolabilidad del domicilio es una garantía primordial.

Al seguir analizando el artículo 16 Constitucional, en cuanto a las formalidades establecidas para los cateos, a las cuales habrán de sujetarse las visitas domiciliarias, nos encontramos que, además, a primera vista y derivada de una interpretación letrista, pareciera que esa parte del precepto constitucional determina que es al final de la diligencia cuando se elaborará el acta circunstanciada de los hechos de la diligencia, toda vez que señala:

“Artículo 16.- (párrafo 8º) 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 han 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.

El levantamiento del acta a que nos referimos, es de gran importancia en el procedimiento de la diligencia, toda vez que de esta manera se obliga a que los hechos ocurridos bajo los sentidos de los visitadores, queden plasmados por medio de una narración escrita, dejando de esta manera preconstruida la prueba sobre la situación fiscal del visitado.

En cuanto a lo que debemos entender por acta circunstanciada, de acuerdo con Carnelutti, es "... la composición de un objeto (documento) apto para despertar en quien lo percibe la idea que viene determinada por la percepción del hecho representado". (50)

Siendo esta representación documental inmediata, según Carnelutti, al decir que "... la individualidad del hecho a representar se traduce inmediatamente en un objeto exterior". (51)

Además de ser este documento permanente, tal y como lo señala el autor antes mencionado, al decir que dicho documento "... sustrae a todas las influencias corruptoras que los intereses en conflicto dentro del proceso puedan ejercitar y, además, garantiza la mayor fidelidad, que puede quedar comprometida por la acción del tiempo sobre la memoria humana". (52)

50) CARNELUTTI, Francisco. La Prueba Civil. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1979. Traducción de N. Alcalá-Zamora y Castillo. Pág. 110

51) Ibidem pág. 119

52) Ibidem pág. 121

Por lo antes expuesto tenemos que admitir que el acta de visita domiciliar es de gran importancia, la cual debe empezar a instrumentarse desde el inicio de la diligencia con la entrega de la orden correspondiente, describiendo hechos que están sucediendo, ni siquiera que acaban de suceder, con lo cual estaríamos garantizando el control sobre los visitadores, toda vez que de lo contrario se otorgaría un amplio poder al visitador para atribuir al visitado cualquier cosa, bastando con que el primero afirme que tal hecho sucedió en su presencia.

Asimismo, el precepto Constitucional a que nos referimos, señala que será un acta circunstanciada la que se levantará; sin embargo, por la importancia de este instrumento a que hemos hecho alusión, es pertinente señalar la necesidad de que sea no sólo una acta la que se instrumente, sino cuantas sean necesarias.

Lo anterior, debe quedar precisado en la adición que hemos propuesto para el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional en el sentido siguiente:

Artículo 16.- (antepenúltimo párrafo) Debe adicionarse:

"Mediante mandamiento escrito, que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, el nombre o nombres de las personas y las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento se trate de verificar, a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, podrá la autoridad administrativa practicar visitas domiciliarias y exigir, para tal efecto, la exhibición de los libros y papeles estrictamente indispensables, sujetándose, además, a los requisitos que establezcan las leyes de la materia, levantándose en todo momento las actas circunstanciadas necesarias y la final, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que lo practique".

Aunado a lo anterior, la misma apreciación simplista puede aplicarse también a los testigos de asistencia, pretendiendo que su designación suceda sólo a partir de la conclusión de la visita domiciliaria.

Antes de continuar, cabe aclarar que hacemos mención a estas apreciaciones simplistas considerando que en muchas ocasiones, el contribuyente a quien se realiza una visita domiciliaria, desconoce de leyes y, más aún, de su interpretación.

Así entonces, de qué serviría el papel de testigos si éstos sólo se limitaran a estar presentes en el levantamiento del acta al concluir la visita, es obvio que no serviría de nada, por lo que resultaría irrelevante dicha presencia.

Lo anterior, lo corrobora el autor Fernández Cuevas al decir: "... si el papel de los testigos del caso se redujera exclusivamente a presenciar el levantamiento del acta, entonces no dudáramos en calificar su fusión fedataria de inocua, pues cabría preguntarse: ¿Qué sentido tendría asignarles una participación a ese nivel?. Sin lugar a dudas habría que contestar: ninguna. Su presencia o su ausencia, bajo ese punto de vista, devendrían en absoluta y totalmente irrelevantes". (53)

Las consideraciones a que alude el autor Fernández Cuevas son acertadas, toda vez que la presencia de los testigos en todo el transcurso de la visita domiciliaria, además de ser una garantía de seguridad, constituye una prueba de lo ahí sucedido.

53) FERNÁNDEZ CUEVAS, Mauricio. Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales. Dofiscal Editores. México 1983. Pág. 148.

Por lo anterior, consideramos necesario que ello debe quedar debidamente precisado en el párrafo adicional que hemos propuesto para el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, de la siguiente manera:

Artículo 16.- (antepenúltimo párrafo)

Debe adicionarse: "Mediante mandamiento escrito, que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, el nombre o nombres de las personas y las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento se trate de verificar, a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, podrá la autoridad administrativa practicar visitas domiciliarias y exigir, para tal efecto, la exhibición de los libros y papeles estrictamente indispensables, sujetándose, además, a los requisitos que establezcan las leyes de la materia, levantándose en todo momento las actas circunstanciadas necesarias y la final, en presencia de dos testigos que les consten los hechos que ahí se asientan, propuestos por el ocupante del lugar visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que lo practique".

Éstas que pudiéramos llamar, imprecisiones de nuestra Carta Magna, las cuales consideramos que están en contra del principio de certeza jurídica, ya se encontraban vislumbradas por el autor Emilio Rabaza, cuando se refería a la Constitución de 1857, al señalar: "Nuestra Constitución, está bastante mal escrita... El rigor gramatical y la precisa significación de las voces, como reglas de interpretación de lo que fue escrito, no sólo sin escrúpulo atildado, sino con descuido censurable o con poco conocimiento del idioma, dando resultados desastrosos en el estudio y glosa de los preceptos". (54)

54) RABASA, Emilio. El Artículo 14 y el Juicio Constitucional. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México. 1978. Pág. 22

Otro punto importante de nuestra Constitución que consideramos carece de técnica legislativa y principalmente atenta en contra del principio de certeza jurídica, es el artículo 131, en su párrafo segundo, al que nos hemos referido en el Capítulo que antecede, el cual señala:

“Artículo 131.- (párrafo 2º) El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente...”

De la simple lectura del anterior precepto se desprende que la facultad ahí conferida crea incertidumbre en los contribuyentes relacionados con el comercio exterior.

Ahora bien, otro problema en cuanto a la técnica legislativa, con que se enfrenta el contribuyente dedicado al comercio exterior, lo encontramos al revisar el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en sus artículos 15, fracción VII y 17, fracción XXII, en cuanto a las competencias tanto de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal como la Administración General de Aduanas, respectivamente, toda vez que ambas tienen facultades para ordenar visitas domiciliarias en materia de comercio exterior, lo cual origina una duplicidad de funciones y, en consecuencia, crea incertidumbre en el sujeto pasivo.

Por lo anterior, consideramos que dicha facultad debe ser únicamente de la Administración General de Aduanas, por lo que la competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, contenida en el artículo 15, fracción VII, del Reglamento invocado, debe ser modificada en el sentido de que la facultad de esta

Administración para ordenar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, no debe extenderse a aquellos impuestos que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías, toda vez que esta facultad está conferida, de acuerdo a la materia, a la Administración General de Aduanas, evitando así la duplicidad de funciones y la incertidumbre del contribuyente.

Por último, debemos señalar que en las visitas domiciliarias en materia aduanera, se va más allá de lo establecido en nuestra Carta Magna, toda vez que la facultad del visitador no se limita a requerir la exhibición de libros y documentación contable, sino que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 44, fracción II, párrafo cuarto, autoriza a los visitadores a asegurar mercancía de procedencia extranjera de la que no se acredite su legal estancia, por lo que dicho artículo resulta inconstitucional, ya que esta facultad no está prevista por la Ley Suprema. Por lo anterior, y debido a la necesidad de dicho acto, consideramos que esta facultad debe estar debidamente sustentada en nuestra Carta Magna, por lo que en su artículo 16, antepenúltimo párrafo, debe adicionarse, de acuerdo a nuestra propuesta que hemos planteado, lo siguiente:

Artículo 16.- (antepenúltimo párrafo)

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

Debe adicionarse al párrafo anterior: "Mediante mandamiento escrito, que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, el nombre o nombres de las personas y las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento se trate de verificar a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, podrá la autoridad administrativa practicar visitas domiciliarias y exigir, para tal efecto, la exhibición de los libros y papeles estrictamente indispensables, debiendo asegurar aquella mercancía de procedencia extranjera de la que no se acredite su legal internación, sujetándose, además, a los requisitos que establezcan las leyes de la materia, levantándose en todo momento las actas circunstanciadas necesarias y la final, en presencia de dos testigos que les consten los hechos que ahí se asientan, propuestos por el ocupante del lugar visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que lo practique".

Por la importancia y trascendencia de esta facultad y toda vez que la Ley Aduanera es el principal ordenamiento que regula el comercio exterior, con marcada preocupación debemos señalar que dicha Ley hace referencia a las visitas domiciliarias de una manera demasiado vaga en cuanto a su regulación; si bien es cierto esta disposición debe apoyarse de manera supletoria en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que debido a la peculiaridad que presenta la visita domiciliaria en materia aduanera, es a la Ley Aduanera a quien le corresponde expresar lo que debemos entender por una visita domiciliaria en la materia, cuál es su alcance y cuál es la autoridad facultada para ordenarla; no está de más recordar el principio que señala que la ley general no puede estar por encima de la especial.

Lo anterior, considerando la importancia y trascendencia que tiene esta figura jurídica en materia de comercio exterior, con el propósito de que el sujeto pasivo conozca de una manera cierta los alcances, obligaciones y derechos en una visita domiciliaria.

Así entonces, consideramos conveniente adicionar en el Título Sexto, Capítulo Único, de la Ley Aduanera, referente a las "Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las Autoridades Fiscales", en su artículo 144, como una de sus fracciones, lo siguiente:

Artículo 144.-

Debe adicionarse como una fracción más: "La Secretaría, a través de la Administración General de Aduanas, a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las obligaciones fiscales en materia de comercio exterior, podrá practicar visitas domiciliarias, sujetándose a las formalidades previstas en la Carta Magna y en el Código Fiscal de la Federación, con la particularidad de que en el ejercicio de esta facultad, dicha autoridad deberá asegurar la mercancía de procedencia extranjera de la cual no se acredite su legal estancia en el país, sólo después de haber iniciado la visita."

Cabe recordar que para que esta última facultad esté debidamente fundamentada, debe estar prevista desde la Carta Magna.

Considerando la relevancia de la visita domiciliaria en la materia, estimamos que, por lo menos, debe encontrarse la base en la Ley Aduanera, apoyándose para su desarrollo en el Código Fiscal de la Federación, toda vez que es una garantía de seguridad jurídica.

3.2.- Conflictos que se presentan en la práctica de las visitas domiciliarias en materia aduanera y planteamientos al respecto.

Una vez iniciada la visita domiciliaria y aun antes de iniciar la misma, nos encontramos con diversos problemas que, consideramos, deben ser subsanados de la mejor manera posible a través de reformas a la normatividad aplicable, siendo en este caso el Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, nos atrevemos a realizar algunas críticas y planteamientos a dicha normatividad por lo que se refiere a la regulación de las visitas domiciliarias aduaneras, conforme a lo siguiente:

3.2.1.- Garantía de audiencia.

Un punto importante que es necesario analizar, es lo señalado en los párrafos segundo y tercero de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, el cual otorga facultades a los visitadores en el desempeño de su comisión, aun antes del inicio de la diligencia de comprobación domiciliaria, con la entrega de la orden, al señalar:

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

II.- (párrafo primero) Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar...

(párrafo segundo) En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros, y demás documentación que integren la contabilidad.

(párrafo tercero) Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Recordemos que de conformidad con el artículo 16 Constitucional, a toda visita domiciliaria le debe anteceder una orden escrita, emitida por autoridad competente, además de cumplir con las formalidades que ella misma establece, con lo cual se infiere que la visita domiciliaria se iniciará con la entrega de la orden, habiéndose identificado plenamente los visitadores y solicitado la designación de testigos, otorgando con ello al visitado la seguridad en su persona, domicilio papeles y posesiones, que salvaguarda dicho precepto Constitucional.

Por lo anterior, consideramos inconstitucional, lo dispuesto por el artículo 44, fracción II, en sus párrafos segundo y tercero del Código antes mencionado, toda vez que aún no se ha iniciado la visita con la entrega de la orden, siendo absurdo que no habiendo sucedido ésto, los visitadores tengan facultades de introducirse al domicilio para hacer una relación de la contabilidad y hasta asegurarla, al igual que la

mercancía de procedencia extranjera de la que no se acredite su legal internación, como lo veremos más adelante en el presente trabajo de investigación, considerando que no se encuentra en el lugar el destinatario de la orden, ni su representante, por lo que resulta eminente la violación de la garantía de audiencia del visitado toda vez que puede ser privado de sus posesiones, aun sin haberle dado la oportunidad de ser escuchado.

En este sentido, resulta absurdo que si el espíritu del artículo 16 Constitucional protege, en la medida de lo posible el domicilio del contribuyente, la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, deje al exclusivo arbitrio de los visitadores, decidiendo por sí y ante sí, si hacen o no la relación de los sistemas, libros y registros y demás documentación contable del todavía, sujeto pasivo a visitar. Asimismo, son también ellos quienes decidirán libremente si existe peligro de que el visitado se ausente o que pudiera impedir el inicio o desarrollo de la visita.

La posición en contra de este absurdo de nuestra legislación encuentra apoyo en siguiente jurisprudencia que establece:

VISITAS DOMICILIARIAS, EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE INFRINGE, SI EL PERSONAL QUE ACTÚA AL ENTREGAR EL CITATORIO, TAMBIÉN ASEGURA LA CONTABILIDAD DE LA VISITADA.- Del texto del artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, se infiere que: A).- Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante legal dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que aquéllos lo esperen a hora determinada del día siguiente, a fin de recibir la orden; b).- Los visitadores, al citar al visitado o a su

representante sólo podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad; c).- Si el visitado o su representante no atendieran el citatorio, la orden se entregará con la persona que se encuentre en el lugar visitado y, en consecuencia con él se iniciara la visita; d).- Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita, los auditores podrán asegurarse la contabilidad. Esta hipótesis debe darse lógica y jurídicamente después de que se ha entregado la orden, que constituye el inicio de la diligencia, no antes, por que no hay propiamente visita, ni quien recibe un citatorio puede conocer de manera indubitable que quienes aseguraron la contabilidad fueron efectivamente las personas designadas en la orden, ni si están o no facultadas para ello; además, aceptar que los visitadores pueden asegurar la contabilidad de una persona sin que se entregue previamente una orden, implicaría contrariar el texto del artículo 16 constitucional, conforme al cual toda visita domiciliaria debe estar precedida de una orden emitida por la autoridad competente.

Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Tomo IV Segunda Parte-1. Pág. 582

3.2.2.- Aseguramiento de mercancía y devolución de la misma.

Ahora bien, en la misma fracción II del artículo 44, del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo cuarto, encontramos un problema que afecta al contribuyente en materia de comercio exterior, problemática que se encuentra

orientada en el mismo sentido al que hemos hecho alusión anteriormente, al señalar:

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

II.- (primer párrafo) Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar...

...

(párrafo cuarto) En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

El punto que ahora tratamos afecta de manera importante a las visitas domiciliarias en materia aduanera, toda vez que dicho precepto faculta a los visitadores para el caso de no encontrar al destinatario de la orden de visita o a su representante legal y dejar citatorio, decidan libremente o afirmen de manera unilateral que en el lugar donde ha de practicarse la visita, existen bienes o mercancías cuya importación no ha sido manifestada a las autoridades fiscales correspondientes, otorgándoles facultades para que procedan, sin mayor trámite, al aseguramiento de dichos bienes o mercancías, situación que en la práctica origina graves perjuicios al contribuyente,

el cual se ve impedido de poder disponer de dicha mercancía, hasta finalizado todo un procedimiento.

Cabe señalar que resulta absurdo que los visitadores puedan decidir por sí y ante sí, asegurar mercancía presumiendo que la misma no ha sido manifestada a las autoridades fiscales, puesto que la visita no se ha iniciado y consecuentemente no hay persona con quien se entienda la diligencia y que esté en posibilidades de mostrar la documentación comprobatoria, lo cual motiva a que se esté a merced de los visitadores.

Por lo anterior, consideramos que dicha disposición es violatoria de los artículos 14 y 16 Constitucionales, agregando, además, que las autoridades fiscales no suelen indemnizar los daños y perjuicios que causan con sus actos.

De manara análoga podemos aplicar a nuestro caso, la siguiente jurisprudencia emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito, confirmando lo dicho.

DESPOSEIMIENTO. GARANTÍA DE AUDIENCIA. Si las autoridades administrativas desean privar a un particular de la posesión de un terreno, están obligadas a dictar previamente al respecto una resolución escrita, emanada de la autoridad que tenga competencia legal para ello, en la que se funde y motive la causa legal del desposeimiento, dando también previamente oportunidad al afectado de conocer esos motivos y fundamentos, y de probar y alegar lo que a su derecho convenga (artículo 14 y 16 constitucionales), y es de notarse que la motivación y fundamentación no pueden darse a posteriori, aduciendo que los afectados carecían de derecho a poseer, arrojando sobre ellos la carga de probar la causa de su posesión y de

defender luego sus derechos, ya desposeídos, sino que la garantía de audiencia debe ser previa al desposeimiento.

Séptima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Volumen 81. Pág. 31

En última instancia, si los visitadores cuentan con los elementos suficientes que prueben la presunción que el destinatario de la orden pretenda ausentarse o bien puedan realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita, inmediatamente deberán hacer del conocimiento de la autoridad judicial tales hechos, con los elementos antes aludidos, a fin de que sea un juez quien decrete la necesidad de la medida, previa su justificación.

3.2.3.- Domicilio objeto de la visita.

El artículo 44, fracción II, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

II.- (párrafo primero) Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante...

...

(párrafo segundo) ... Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

A este respecto cabe hacer el siguiente comentario:

Como recordamos, es un mandato constitucional que en toda orden de cateo es requisito indispensable que éste se lleve a cabo a través de un mandamiento escrito en donde debe señalarse el domicilio a inspeccionarse, requisito éste para los cateos y, por ende, para las visitas domiciliarias, de acuerdo a nuestra Carta Magna y de conformidad con el principio de seguridad jurídica de los particulares.

De acuerdo con el precepto del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, la autoridad puede, en el caso que nos ocupa, llevar a cabo la diligencia de visita domiciliaria tanto en el nuevo domicilio como en el anterior, sin la necesidad de nueva orden o ampliación de la misma.

Si bien es cierto que con ello la autoridad tiene como propósito el no ver burlada su facultad de fiscalización, además de asegurarse un ingreso al cual tiene derecho y hacer gravitar sobre los particulares las exigencias tributarias, también lo es que dicho afán no puede estar por encima del espíritu constitucional, con prácticas tiránicas que la misma Carta Magna prohíbe.

Cabe recordar que si para la práctica de los cateos en cada domicilio es condición importante y absolutamente indispensable, aun en los casos más urgentes, que el ministerio público solicite la orden correspondiente a la autoridad respectiva, resulta entonces absurdo que la autoridad administrativa, en su afán recaudatorio, se sustraiga a dicha limitante.

Lo anterior se ve confirmado por el criterio emitido por el Tribunal Colegiado de Circuito, en la siguiente jurisprudencia.

AUDITORIA, VISITA DOMICILIARIA DE. SE DEBE PRACTICAR PRECISAMENTE EN EL DOMICILIO SEÑALADO EN LA ORDEN Y NO EN OTRO DIVERSO. IMPROCEDENCIA DE UTILIZAR LOS DATOS OBTENIDOS EN LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA REALIZADA EN DOMICILIO DIVERSO, PARA ELABORAR EL ACTA FINAL LEVANTADA EN EL DOMICILIO CORRECTO. Conforme a la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 84, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de 1982, las visitas domiciliarias ordenadas por las autoridades administrativas, se deben de llevar a cabo, precisamente, en el domicilio señalado en la orden de visita, sin que sea permitido a los visitantes efectuarlas en otro domicilio diverso. En caso de que el personal actuante, incumpliendo con lo establecido en la orden de visita, se constituya en domicilio distinto al señalado en la misma, y con los datos obtenidos en la práctica de la visita efectuada en ese domicilio, elabore el acta final de auditoría que levanten en el domicilio de la empresa establecido en la orden, violan en perjuicio de la quejosa, el derecho fundamental mencionado.

En este sentido, debemos considerar que la autoridad administrativa tiene facultad para emitir cuantas órdenes sean necesarias, sin la necesidad de acudir a otras autoridades, toda vez que en todo momento la autoridad está en un plano de superioridad en relación con el particular, teniendo éste que soportarlo todo, sin más exigencia que la del respeto a sus más elementales garantías individuales ajustándose dicha autoridad a los ordenamientos jurídicos que precisamente fueron elaborados para su defensa.

3.3.- Propuestas de reformas a algunos artículos de la Ley Aduanera aplicando los puntos que anteceden, con el propósito de lograr un concepto claro y preciso de los que son las visitas domiciliarias en materia aduanera.

Ahora corresponde señalar aquéllos preceptos de la Ley Aduanera susceptibles de ser modificados o adicionados, con el propósito de que dicha Legislación sea quien regule de manera directa a las visitas domiciliarias que le competen, es decir, en materia aduanera.

Sin embargo, se hace este señalamiento con el propósito de evidenciar la carencia, en la Ley Aduanera, de preceptos que normen a la facultad de fiscalización que nos ocupa.

Toda vez que la Ley Aduanera es el principal ordenamiento que regula el comercio exterior, con marcada preocupación debemos señalar que dicha Ley hace referencia a las visitas domiciliarias de manera casi nula; si bien es cierto, como se ha

señalado, esta disposición debe apoyarse de manera supletoria en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que debido a la importancia y trascendencia de esta facultad y a la peculiaridad que presenta la visita domiciliaria en materia aduanera, es a esta Ley a quien le corresponde expresar lo que debemos entender por una visita domiciliaria en la materia, cuál es su alcance y cuál es la autoridad facultada para ordenarla, atendiendo al principio que señala que la ley general no puede estar por encima de la especial.

Lo anterior, considerando la importancia y trascendencia que tiene esta figura jurídica en materia de comercio exterior, con el propósito de que el sujeto pasivo conozca de una manera cierta los alcances, obligaciones y derechos en una visita domiciliaria.

Así entonces, reiteramos la propuesta de adicionar en el Título Sexto, Capítulo Único, de la Ley Aduanera, referente a las "Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales", en su artículo 144, como una de sus fracciones, lo siguiente:

Artículo 144.-

Debe adicionarse como una fracción más: "La Secretaría, a través de la Administración General de Aduanas, a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las obligaciones fiscales en materia de comercio exterior, podrá practicar visitas domiciliarias, sujetándose a las formalidades previstas en la Carta Magna y en el Código Fiscal de la Federación, con la particularidad de que en el ejercicio de esta facultad, dicha autoridad deberá asegurar la mercancía de procedencia extranjera

de la cual no se acredite su legal estancia en el país, sólo después de haber iniciado la visita.”

Asimismo, debemos señalar que para que esta última facultad esté debidamente fundamentada, debe estar prevista desde la Carta Magna.

Por la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias en la materia que nos ocupa, estimamos que, por lo menos, debe encontrarse la base en la Ley Aduanera, apoyándose para su desarrollo en el Código Fiscal de la Federación, toda vez que es una garantía de seguridad jurídica.

Debido a que la Ley Aduanera omite regular la facultad de fiscalización de referencia, las consideraciones señaladas en los numerales que preceden y subsecuentes, las hacemos refiriéndonos necesariamente al Código Fiscal de la Federación, toda vez que es la normatividad general en la cual, la Ley Especial, como lo es la Ley Aduanera, ha delegado prácticamente en su totalidad la regulación de las visitas domiciliarias en materia de comercio exterior.

Por lo que una vez más, reiteramos que todas estas consideraciones a las que se ha hecho alusión en el presente trabajo de investigación, deben estar insertas dentro de la Ley Especial, que es la Ley Aduanera, considerando que ésta debe estar por encima de la general.

Por otra parte, a fin de proporcionar mayores elementos que permitan una regulación mas clara, precisa y contundente respecto de las visitas domiciliarias que nos ocupan, nos hemos permitido agregar los siguientes planteamientos, los cuales no podemos omitir por su importancia, además que refuerzan la tesis planteada en el

presente trabajo de investigación respecto de la necesidad de una legislación más precisa.

Condiciones que deben cumplirse para que la diligencia de visita domiciliaria se realice con quien se encuentre en el lugar visitado y no con el destinatario de la orden, ni con su representante.

Así, haremos mención al problema relacionado con la ausencia de requisitos en el Código Fiscal de la Federación, para cuando la visita se entiende con quien se encuentra en el lugar visitado y no con el destinatario de la orden o con su representante.

Efectivamente, la fracción II, primer párrafo del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

II.- (párrafo primero) Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

La finalidad de dicho ordenamiento se encuentra justificada, toda vez que si los visitadores tuvieran que desempeñar su comisión únicamente ante el visitado o su representante legal, la actividad fiscalizadora se vería obstaculizada y sería, hasta cierto punto, fácilmente eludida, bastando con la no comparecencia de éstos para paralizar la actividad de comprobación de la autoridad.

Es por ello que dicha situación se encuentra prevista en el precepto antes mencionado.

Sin embargo, consideramos que la visita no puede entenderse con cualquier persona que se encuentre en el lugar de visita, toda vez que ese cualquiera puede ser alguien que accidentalmente se encuentre en el lugar, totalmente ajena al destinatario y que no tenga algún interés en entregar el citatorio al mismo para su cumplimiento, o bien, en su caso, no tienen acceso a la documentación contable, e incluso, cómo podría la autoridad acreditar que efectivamente se dejó citatorio con quien se encontró en el domicilio, cuando el mismo Código no establece ningún requisito para ello.

Es por esta razón que la diligencia debe entenderse con un tercero y no con cualquiera, entendiéndose por tercero a quien de alguna manera tiene relación con aquel al cual esta dirigida la orden, lo cual le permitirá ser intermediario entre éste y los visitadores y que en momento determinado pudiera tener acceso a la documentación contable del contribuyente al cual esta dirigida dicha orden.

De acuerdo a lo anterior, al dejar citatorio con un tercero (en el sentido que hemos dado) se tendrá mayor certeza que el visitado tiene conocimiento del inicio del procedimiento de fiscalización a él dirigido, y pueda estar presente en dicha diligencia o bien, decidir no estar presente.

Para demostrar que hubo una primera búsqueda al dejar el citatorio y que este se dejó con un tercero y no con cualquiera, es necesario que los visitantes instrumenten en presencia de dos testigos el acta que así lo acredite, en donde deberán hacer constar la identidad, razón de permanencia o estancia en el lugar o la relación que guarda la persona con quien se entiende la visita con el destinatario de la misma, todo ello con la finalidad que el visitado no resulte afectado en su ámbito de privacidad y aun en su patrimonio, como pudiera ser el caso en las visitas domiciliarias en materia aduanera.

Con lo anterior se estaría protegiendo el que no se lleve a espaldas del visitado un procedimiento en el que se le pudieran violar sus garantías, todo ello con base en las garantías fundamentales de audiencia y debido proceso legal

Lo antes expuesto se ve reforzado por lo expresado por la Dra. Lomeli Cerezo al señalar: "Del texto constitucional que usa la expresión "ocupante del lugar cateado" podría desprenderse que basta que se practique la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el lugar donde deba realizarse la inspección, pero esta interpretación literal resultaría contraria al espíritu del precepto, que es el de salvaguardar los justos intereses del particular y posibilitarlo para defenderse de las arbitrariedades en que pudiera incurrir la autoridad administrativa. En efecto, en las visitas de que se trata, interesa al particular estar presente ya sea en forma personal, o por medio de su representante legal, o bien por persona que haya autorizado al efecto, para poder contestar adecuadamente los interrogatorios que se le formulen sobre el cumplimiento de las disposiciones tributarias y presentar los comprobantes respectivos, así como los documentos, libros, etc., cuya exhibición exija el inspector.

Ahora bien, esto no puede hacerse por cualquiera de las personas que se encuentren en el lugar visitado, de manera que si se admitiera que la diligencia pudiera practicarse con cualquier persona, se afectarían indebidamente los derechos del particular frente a la Administración Pública". (55)

Es necesario recordar que aun sobre cualquier propósito recaudatorio, en aras de un interés público, deben ponderar los más fundamentales derechos constitucionales de los individuos, que son las llamadas garantías individuales.

Si bien es cierto, es de interés público que el Estado tenga la posibilidad de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, garantizando los ingresos, también lo es que existe mayor interés público en que el Estado, en todas sus actuaciones, se ajuste a un orden legal, sobre todo si se trata de la entrada al domicilio por parte de la autoridad, siendo entonces cuando hay que otorgarle toda la protección que las leyes establecen al sujeto pasivo.

55) LOMELÍ CERESO, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961, Pág. 127.

Espacio Temporal a revisar en el desarrollo de la visita domiciliaria.

En la orden de visita se debe señalar el espacio temporal objeto de comprobación.

En el actual Código Fiscal de la Federación se omite señalar que las órdenes de visita domiciliaria deben indicar el o los ejercicios fiscales a que se sujetará la revisión.

Consideramos que tal señalamiento es de gran importancia, toda vez que de lo contrario las facultades de la autoridad al respecto no tendrían límites.

Al indicarse en las órdenes de visita, dentro del propósito que persiguen, el lapso temporal a que se refiere la investigación o comprobación del comportamiento fiscal del visitado, se estará cumpliendo con una garantía fundamental como es la de seguridad jurídica.

Además, en la vistas domiciliarias en materia aduanera, no obstante que la autoridad argumente desconocer la fecha precisa en que pueda haberse efectuado alguna importación de productos, debe señalar el periodo a revisión a fin de sujetarse a la garantía de seguridad jurídica, lo cual se encuentra corroborado por la siguiente jurisprudencia:

ORDEN DE VISITA. DEBE SEÑALAR EL PERIODO FISCAL QUE ABARCA. El artículo 16 Constitucional establece los requisitos que deben satisfacer las visitas domiciliarias, es en su segundo párrafo donde se obliga a la autoridades administrativas a sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, siendo éstas las enunciadas

en la última parte del primer párrafo del precepto mencionado en donde encontramos que se señala con toda precisión, que el mandamiento escrito de autoridad competente deberá expresar el objeto del cateo, delimitando en cuanto a tiempo, persona y circunstancias del mismo a lo que únicamente debe limitarse la diligencia. Dicho precepto constitucional no necesariamente tiene que aludir en forma concreta a la visita aduanal para que la autoridad responsable se vea obligada a precisar y detallar el objeto y motivo de la visita a practicar y así dar cumplimiento a la garantía de fundamentación y motivación. Aún en el supuesto de que la autoridad administrativa desconozca las fechas precisas en las que el visitado efectuó alguna importación de productos, esto no le impide señalar el periodo fiscal que abarca la revisión correspondiente, para darle oportunidad al afectado de recabar los documentos necesarios o, en su caso, de que prepare su defensa para no dejarlo en estado de indefensión y sujeto al arbitrio de la autoridad administrativa.

Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Tomo I Segunda Parte-2. Pág. 453

Por lo antes expuesto, consideramos conveniente que en el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación que se refiere a los requisitos que debe contener la orden de visita, se debe adicionar, como fracción III, lo siguiente:

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

....

III.- "El periodo objeto de revisión".

Incumplimiento de la cita a la hora señalada por parte de la autoridad.

Ahora bien, el mismo artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II, párrafo primero, como hemos visto, señala:

Artículo 44.- (párrafo primero) En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

II.- (párrafo primero) Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

De este ordenamiento se desprende que una vez que se ha fijado la hora determinada del día siguiente para la entrega de la orden de visita, tanto el visitado como los visitadores quedan obligados a presentarse en el lugar y hora señaladas.

Tal y como lo prevé la disposición antes transcrita, si el visitado hace caso omiso al citatorio y no se presenta a la hora señalada, la visita se iniciará con quien se encuentre.

Sin embargo, las consecuencias de incumplimiento del citatorio no son iguales tanto para visitados como para los visitadores, toda vez que, si quienes no cumplen son

los visitantes, no presentándose a la hora fijada en el domicilio que haya sido señalado en el citatorio, como sucede en diversas ocasiones en la práctica, la única consecuencia es que el citatorio queda sin efecto, volviéndose a citar al visitado para hora determinada al día siguiente, o bien, iniciar la visita para el caso de encontrar al destinatario de la orden a la hora que llegasen.

Por lo anterior, consideramos que el incumplimiento de la cita por parte del visitador, vicia la diligencia afectándola de nulidad y, consecuentemente, todas las actuaciones posteriores a la misma carecen de validez legal, por lo que, en caso de dicho incumplimiento, deberá emitirse una nueva orden, procediendo a las sanciones que correspondan a los servidores públicos, de acuerdo a la ley respectiva, lo cual debe quedar establecido en el artículo antes transcrito.

Correcta identificación de los visitantes.

El artículo 44, fracción III, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitantes, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

...

III.- (párrafo primero) Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos...

De conformidad con este precepto, el primer requisito que la autoridad deberá cubrir al iniciar la visita en el domicilio fiscal, es la debida identificación de los visitantes ante la persona con quien se entiende la diligencia.

El objetivo de tal identificación es el constatar que quien va a practicar la diligencia es la persona facultada en la orden, la cual fue entregada previamente por escrito y en la que constan los nombres de las personas autorizadas para realizar dicha visita.

Con la debida identificación se evitan posibles suplantaciones que pudieran repercutir en perjuicio del visitado, toda vez que las personas autorizadas para llevar a cabo la visita, son las designadas por la autoridad por ser las facultadas y por poseer los conocimientos necesarios para llevar a cabo la diligencia.

Este acto de identificación es de suma importancia, toda vez que son los visitantes, representantes de la autoridad, quienes invadirán la esfera de privacidad del particular, por lo que se debe estar completamente seguro que quienes están autorizados para realizar la visita domiciliaria y quienes se constituyen en el domicilio, son la misma persona.

Sin embargo, el acatamiento de esta disposición por parte de los visitantes, no obstante la trascendencia del acto, en la práctica se le resta importancia, toda vez que dicha identificación se lleva a cabo a través de formularios preestablecidos, que llevan consigo los visitantes, los cuales generalmente versan en este sentido:

"Ante el compareciente, los visitantes en el orden indicado en el presente folio se identificaron con sus credenciales oficiales, expedidas por el C. Director de Personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, documentos identificatorios en los cuales aparece una

fotografía, el nombre y la firma de cada uno de los actuantes, documentos que se pusieron a la vista del compareciente, expresando su conformidad, devolviéndolas a sus portadores".

En este sentido la fórmula preestablecida de identificación resulta absurda, toda vez que si la normatividad impone los mismos requisitos y exigencias para todas las visitas domiciliarias, esto no debe llevarnos a la reiteración de formulas preestablecidas; si bien es cierto que los visitantes se ven obligados a repetir las mismas acciones al seguir los pasos establecidos en la normatividad, cada visita domiciliaria es distinta, presentando diversas variantes.

Por lo anterior, el tema de la identificación, por la importancia antes señalada, no debe apegarse a un prototipo preestablecido y rutinario sino necesariamente debe ser individual, concreta y con apego a las peculiaridades que presenta la visita y así distinguir a un visitador de otro, o bien si es el caso, al mismo pero en momentos diferentes.

En virtud de lo expuesto, la identificación debe señalar las facciones individuales o algunas características particulares de los visitantes, ya que el apegarse a un formulario preestablecido, en el cual no se menciona ningún detalle que permita precisar la fisonomía de los mismos, resulta incierto y falto de contenido, pues tales identificaciones parecen impersonales e intemporales, toda vez que las personas ahí descritas nunca cambian, permaneciendo siempre igual.

Por lo antes manifestado, consideramos que no debe ser utilizado el molde generalmente empleado por los visitantes, ya que la identificación de los mismos debe ser un acto incuestionable y descrito en el acta que se levante de manera escrupulosa, creando con ello, certeza absoluta en el visitado acerca de la identidad

de los visitadores, ya que las visitas domiciliarias son de aquellas materias que no admiten lugar a dudas o incertidumbre en cualquiera de las fases de su desarrollo.

Por los razonamientos expuestos, consideramos que es necesario que la fase de identificación de los visitadores, en el desarrollo de la visita domiciliaria, debe llevarse a cabo en forma clara, cierta, precisa y contundente, asentando en el acta correspondiente la descripción de los visitadores, expresando detalles de su fisonomía y señalando los detalles del documento identificatorio a fin de que queden plenamente reconocidos aquellos agentes de la autoridad encargados de realizar la visita domiciliaria.

El cumplimiento de la debida identificación asegura al visitado que aquélla no se lleve a cabo de manera vaga, imprecisa, general o equívoca, sino que la misma se llevará a cabo de una manera auténtica, cierta, con sus debidas indicaciones de tiempo, lugar y todas aquellas circunstancias esenciales y pertinentes de mencionar, lo cual debe quedar plasmado en el acta inicial que se levante.

Lo antes expuesto se apoya con la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LA 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 las

fechas 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.

Octava Época. Segunda Sala; Tomo III-Administrativa; Semanario Judicial de la Federación, Pág. 419.

En este orden de ideas, la debida identificación de los visitantes debe quedar asentada en el acta inicial que se levante, toda vez que este instrumento es el medio probatorio del visitado, en el que se podrá advertir sobre el cumplimiento de las formalidades referidas en el artículo 16 Constitucional, conocimiento que encuentra su motivación y justificación en el interés del Constituyente por proteger al gobernado en sus garantías individuales.

Lo antes mencionado encuentra apoyo en la siguiente jurisprudencia:

VISTA DOMICILIARIA. IDENTIFICACIÓN DE LOS AUDITORES. DEBE CONSTAR PRECISAMENTE EN EL ACTA INICIAL. ARTÍCULO 84 DEL CÓDIGO FISCAL ANTERIOR SIMILAR A LOS ARTÍCULOS 44 Y 46 DEL CÓDIGO VIGENTE.- Conforme al texto de las fracciones II, V, VI y VII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación del año de 1967 podrían precisarse, para efectos del acta circunstanciada, tres

momentos o etapas en el curso de una vista domiciliaria: uno, su inicio con la identificación de los inspectores, la entrega de la orden de visita y la designación de testigos; dos, su desarrollo a través de la solicitud y la revisión de libros, documentos y desahogo de pruebas de parte del contribuyente; y tres, su culminación o conclusión consistente en una relación detallada de los resultados obtenidos a través de la visita. Estos tres momentos, por constituirse de hechos u omisiones producidas durante la inspección, deben reflejarse forzosamente en el acta de visita que se elabore. En estos términos, cuando debido a la prolongación temporal de una visita deban levantarse diversas actas (inicial, parcial final o complementaria según corresponda a los propósitos indicados por el legislador en el precepto a estudio), resulta claro que en cada una de ellas deberán asentarse, precisamente, todos los hechos u omisiones acaecidos en la fecha a que se refiere, de modo que si un hecho no aparece asentado en el acta de un día determinado, deberá entenderse que ese acontecimiento no se produjo ese día. Admitir una conclusión diversa y aceptar que en una acta de un día se asienten hechos producidos por otra fecha distinta significaría privar la eficacia probatoria plena al acta de visita y de seguridad jurídica al visitado, puesto que la firma de éste, la de los testigos y demás formalidades exigidas por la ley para cada una de las actas, investigadas así de cierta autonomía respecto de las demás, constituyen ciertamente la garantía de que el documento refleja el desarrollo de la visita al día de su levantamiento. En este orden de ideas, basta admitir que cada acta se entiende referida a los hechos u omisiones acaecidos el día de su fecha, y que la identificación de los visitantes debe realizarse exactamente al inciso de la diligencia, puesto que sólo así cumple su función de proporcionar certidumbre

jurídica al gobernado que es molestado en su domicilio o papeles, para concluir dicha identificación debe asentarse precisamente en el acta inicial de la visita, como ocurre con la entrega de la orden de inspección y que si así no sucede deberá entenderse que no se acató debidamente la norma contenida en la fracción II del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación similar a los numerales 44, 45 y 46 del Código vigente, con independencia total de que dicha mención aparezca en otra acta (parcial o final) porque ello significará que la identificación no se verificó al inicio de la visita, sino en otra fecha posterior, en contravención abierta a los dispositivos precitados. No podría objetarse esta conclusión afirmando que la identificación puede hacerse constar hasta el acta final de la visita, puesto que en ella se resumen detalladamente todos los pormenores de la diligencia, porque aún cuando sea cierto que en el acta final se comprende una relación completa de la visita, también es cierto que dicha relación constituye simplemente un resumen de los datos ya asentados en el acta inicial y en las parciales, de manera que aquélla no puede acreditar plenamente la existencia de hechos sucedidos en una fecha anterior, si éstos no aparecen en el acta relativa.

Séptima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación, Tomo 205-216 Sexta Parte, Pág. 556.

Preparación profesional que se recomienda tengan los visitadores.

Tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como el Código Fiscal de la Federación, omiten cualquier señalamiento en cuanto a la formación profesional de los visitadores, incluso, el Tribunal Colegiado de Circuito ha emitido

opiniones en cuanto a que no es necesario que los visitantes tengan el título de contadores públicos, como se aprecia en la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DOMICILIARIAS, NO SE REQUIERE QUE LOS VISITADORES TENGAN TÍTULO DE CONTADORES PÚBLICOS PARA PRACTICARLAS. De conformidad con el artículo 84, fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, en la práctica de las visitas domiciliarias se deberían reunir las siguientes formalidades: 1) su inicio con la entrega de la orden al visitado o a su representante legal, y si no estuvieran presentes, a quien se encontrara en el lugar en que debía practicarse la diligencia; 2) en el mismo acto se identificará los visitantes; por tanto, es inexacto que las visitas de auditoría, por ser una revisión técnica a la documentación contable de la empresa, sólo debían revisarse por personas que acreditaran ser contadores públicos, porque entre dichos requisitos no se exigía que éstos debían tener la licenciatura en contabilidad.

Octava Época. Tribunal Colegiado de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Tomo I Segunda Parte-2. Página 777

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Sin embargo, consideramos que esta apreciación es errónea, toda vez que como se ha dicho, la materia fiscal es compleja, más aún si se trata del control y revisión de las contribuciones, por lo que quienes las realicen deben tener la preparación necesaria.

En este sentido, los visitantes al realizar la visita domiciliaria, deberán examinar la exactitud de las operaciones registradas en los libros contables, realizando un

conjunto de operaciones que los llevaran a cifras totales de las cuentas, debiendo amarrar cada operación con la debida documentación soporte, por lo que dicha comprobación presume que el visitador debe saber interpretar un balance, un estado financiero y en general todas aquellas operaciones que para cualquier persona que no tenga conocimientos en contaduría resultan difíciles de interpretar, o bien, si no se tienen los conocimientos suficientes se puede incurrir en errores que repercuten en el visitado.

Es cosa distinta el sólo hecho de tener a la vista la documentación contable y el saber interpretarla, por lo que indiscutiblemente resulta indispensable que el visitador cuente con el dominio de la técnica contable, a fin de garantizar al visitado de que quienes practican la diligencia cuentan con la capacidad y conocimientos necesarios para interpretar la documentación contable y en consecuencia, conocer su situación fiscal.

Por lo anterior, debemos señalar que si el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, a fin de dar como ciertos aquellos dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes, exige estén formulados por contadores públicos, es absurdo pensar que una visita domiciliaria, en donde de igual manera se revisarán estados financieros y demás documentación contable no se requiera la misma preparación, considerando que el objetivo de ambos es el conocimiento de la situación fiscal del contribuyente de que se trate.

Por lo anterior podemos concluir que es sólo un profesional en contaduría quien tiene la preparación y conocimientos indispensables para planear las actividades a desarrollar en una visita domiciliaria, así como la supervisión de los auxiliares y naturaleza de aquellos procedimientos de auditoría y de inspección y debida interpretación de la información contenida en los sistemas contables.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La principal finalidad de la función de fiscalización es promover y mantener un alto grado de cumplimiento voluntario por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, a través de verificaciones de las autoridades fiscales, con el objetivo de que aquéllos cumplan correctamente con sus obligaciones de carácter fiscal siendo justamente la visita domiciliaria un medio de comprobación.

Las visitas domiciliarias son el mejor medio de fiscalización que ha instrumentado la autoridad hacendaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

SEGUNDA.- El encuadrar la relación tributaria dentro de un marco de normatividad provoca certeza en los sujetos de dicha relación, permitiendo saber de antemano hasta dónde llega la potestad recaudadora del Fisco. Por ello surge la necesidad de que cada país cuente con una legislación adecuada, apegada a los principios o máximas del derecho fiscal y a las garantías de seguridad y legalidad, que regulen de la mejor manera la relación jurídico-tributaria.

TERCERA.- Es incuestionable la constitucionalidad de la visita domiciliaria toda vez que encuentra su base fundamental en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Sin embargo, el hecho de que la visita domiciliaria se encuentre prevista por la Constitución, no significa que ésta sea la única forma de fiscalización de la autoridad administrativa, ya que el motivo de que esta figura jurídica haya sido prevista por el constituyente, se debió a la intención del legislador de preservar la integridad del domicilio y, en virtud de que en ocasiones será necesaria dicha intromisión, ésta se haga de manera tal, que queden a salvo las garantías de legalidad y seguridad para el gobernado.

Es decir, el derecho a la privacidad debe ceder ante la presencia de un interés general más importante, toda vez que está en juego la subsistencia misma del ente social, siempre y cuando queden a salvo las garantías individuales del contribuyente. Así, podemos concluir que la visita domiciliaria constituye una forma autorizada para profanar la integridad del domicilio particular.

CUARTA.- El valor de la inviolabilidad del domicilio, es de donde se desprende la necesidad de una legislación más cierta y precisa, que no deje márgenes a abusos por parte de la autoridad al momento de la realización de una visita domiciliaria.

QUINTA.- La relevancia de las visitas domiciliarias en materia aduanera, consiste en que, además de que se transgrede el domicilio del particular por parte del Estado, se está en posibilidad de afectar sus bienes directamente, al ser asegurados, ya que dicha diligencia no se limita a la revisión de documentación contable, sino que se puede asegurar mercancía de procedencia extranjera que se encuentre en el domicilio del visitado y de la cual no se acreditara su legal internación, por lo que es necesario instrumentar una legislación más precisa y menos dispersa, a fin de garantizar los derechos individuales del contribuyente a este respecto.

SEXTA.- Las visitas domiciliarias en materia aduanera se encuentran reguladas de manera alguna por diversos ordenamientos legales, careciendo de la llamada técnica legislativa, lo cual está en contra del principio de certeza jurídica, originando incertidumbre en el contribuyente y por lo tanto inseguridad jurídica.

Claro está que no puede reunirse todas las disposiciones en un sólo ordenamiento, pero sí podemos hacer más concreta y precisa la normatividad que regula una actuación del Estado, especialmente cuando se trata de introducirse al domicilio del contribuyente y aún más, afectar sus bienes, por lo que en este sentido, para lograr una correcta regulación de la figura jurídica de la visita domiciliaria en materia aduanera, la Ley de la materia debería apoyarse en menor medida en el Código Fiscal de la Federación, como normatividad general. Lo anterior, a fin de brindar

certidumbre al contribuyente al momento en que se desarrolle en su domicilio una diligencia de esta naturaleza.

La Ley Aduanera debe señalar los aspectos básicos de una visita domiciliaria en la materia, tales como: lo que debe entenderse por una visita domiciliaria, la autoridad competente para realizarla y su alcance. No puede dejar de tomarse en cuenta el principio de derecho que señala que la ley especial debe prevalecer sobre la general, por lo que es incomprensible que una ley especial, como lo es la Ley Aduanera no se amplíe un tanto más en cuanto a la regulación de las visitas domiciliarias que le competen, cediendo dicha regulación, prácticamente en su totalidad, al Código Fiscal de la Federación que las regulará de una manera general.

SÉPTIMA.- El objetivo principal de que la relación tributaria se encuentre regida por normas jurídicas ciertas, es el impedir de la mejor manera posible, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del Estado, el cual, al amparo del derecho que la misma relación tributaria le otorga de comprobar que se cumpla con las disposiciones fiscales, en el mismo domicilio del contribuyente, puede hacer a este último objeto de abusos de autoridad, repercutiendo en la afectación de sus bienes.

OCTAVA.- La incertidumbre de la normatividad que rige a las visitas domiciliarias tiene su origen en el legislador, el cual, al momento de crear la misma, se olvida que dada la relevancia de la materia tributaria, tiene que tomar como base aquellas máximas o principios del derecho fiscal, los cuales están fundamentados en nociones de justicia y equidad, que en su concepto, deben actuar como base rectora de todo orden jurídico tributario.

Lo anterior significa que, para poder considerar que el contenido de la legislación fiscal en un Estado es correcto y adecuado, los preceptos legales que lo integran deben estar inspirados y apoyados en aquellos principios o máximas del derecho fiscal, a que nos referimos en el desarrollo del presente trabajo de investigación, los cuales actúan a manera de soporte de cada estructura jurídica, la cual, al no contar

con ese soporte, o bien, en el caso de contravenirlo, automáticamente se precipitará en el abuso de la autoridad.

Es por ello que consideramos la necesidad de aplicar a la legislación reguladora de las visitas domiciliarias en materia aduanera, principalmente el principio de certeza, el cual se refiere a que todo tributo o facultad de autoridad al respecto, debe poseer fijeza y claridad.

Si las leyes en la materia tributaria son ciertas para los contribuyentes, serán un poderoso medio de defensa para dicho sujeto pasivo frente a los excesos de la autoridad, al permitirle conocer correctamente y de antemano, hasta donde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudatoria. Siendo por esta razón que resulta de gran importancia que los elementos constitutivos de todo tributo estén previstos con certeza en la leyes respectivas, por lo que todo tributo debe ser claro, llano e inteligible para el contribuyente.

NOVENA.- Por lo señalado en las anteriores recapitulaciones, se propone que sea la ley especial, en este caso la Ley Aduanera, la principal reguladora de las visitas domiciliarias que le corresponden, la cual debe señalar en primer término quién es la autoridad competente para realizarlas, sus facultades y obligaciones, así como el desarrollo de la misma.

En este sentido, es necesaria una reforma fiscal, particularmente en materia de visitas domiciliarias y en especial, en materia aduanera, cuyo objetivo primordial deberá ser la simplificación de nuestra legislación vigente, a fin de ponerlas al alcance del entendimiento del ciudadano promedio; mientras no suceda esto, el sistema tributario continuará debatiéndose en la incertidumbre jurídica.

DÉCIMA.- La normatividad reguladora de las visitas domiciliarias carece de la llamada técnica legislativa por parte del legislador al momento de crearlas, ya que si bien es cierto y sin lugar a dudas, en su generalidad el legislador está dotado de los conocimientos esenciales, y sabe de las necesidades de la población, también lo es

que al momento de plasmar esos conocimientos y pensamientos ricos y profundos, en muchas ocasiones resultan formulaciones oscuras e imprecisas.

La diferencia en la formulación la da la habilidad técnica en el manejo de las palabras y fórmulas del lenguaje.

Por lo que podemos concluir, en cuanto a la técnica legislativa a la que nos referimos y atendiendo al principio de certeza jurídica, que además de claro y accesible, el lenguaje técnico jurídico debe ser uniforme, es decir, debe mantener sin variaciones el sentido de sus palabras, pues sólo así los contribuyentes sabrán a qué atenerse, por lo mismo debe ser también preciso.

En este sentido, el otorgamiento de facultades a la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias en materia aduanera, debe estar bien definido y precisado en la normatividad que las regula, haciendo gala de la llamada técnica legislativa, considerando que la inviolabilidad del domicilio es una garantía primordial.

DÉCIMA PRIMERA.- El antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, el cual es regulador de las visitas domiciliarias, carece de técnica legislativa, al señalar que las mismas deberán sujetarse a las formalidades establecidas para los cateos, toda vez que como hemos visto, una visita domiciliaria no se puede equiparar a un cateo.

Definitivamente una visita domiciliaria no es un cateo administrativo, no obstante que ambas figuras jurídicas tengan en común la introducción, incluso violenta, de la autoridad en un domicilio particular, ambas figuras son diferentes, como se señaló en el Capítulo Tercero del presente trabajo de investigación.

Sus divergencias justifican, en la aplicación a las visitas domiciliarias de las formalidades prescritas para los cateos, la inclusión de algunas matizaciones que permitan hacer compatibles la regulación constitucional de éstos con las características esenciales de aquéllas. Es decir, de lo anterior surge la necesidad de adecuar la regulación de los cateos a la naturaleza propia de las visitas domiciliarias.

DÉCIMA SEGUNDA.- El legislador al plasmar sus pensamientos, ideas y propósitos en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, respecto de las visitas domiciliarias, en su afán de otorgarle seguridad jurídica al particular, en cuanto a la inviolabilidad del domicilio, es evidente su carencia en cuanto a la técnica legislativa empleada.

El antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional se encuentra sujeto a interpretación debido a su carencia de técnica legislativa, no obstante que el trabajo de interpretación se reduce a conciliar el espíritu y los fines de las figuras jurídicas de las visitas domiciliarias y la de los cateos, teniendo en cuenta que pese a sus coincidencias, ofrecen diferencias.

DÉCIMA TERCERA.- La falta de técnica legislativa en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, referente a la regulación de las visitas domiciliarias, provoca incertidumbre en lo que el legislador desea expresar, por lo que con el propósito de darle certeza a dicho precepto, es conveniente tomar en cuenta los subsecuentes planteamientos:

Es conveniente que sea desde el precepto constitucional que nos ocupa, donde se señale la obligación de instrumentarse en todo momento de la diligencia de visita domiciliaria, las actas circunstanciadas necesarias y la final y no sea sólo una la que se elabore al término de la misma, como lo establece la disposición en comento, toda vez que de esta manera se obliga a que los hechos ocurridos bajo los sentidos de los visitantes, queden plasmados por medio de una narración escrita, dejando de esta forma preconstruida la prueba sobre la situación fiscal del visitado.

El acta de visita domiciliaria, es de gran importancia, la cual debe empezar a instrumentarse desde el inicio de la diligencia, con la entrega de la orden correspondiente, describiendo hechos que están sucediendo, ni siquiera que acaban de suceder, con lo cual estaríamos garantizando el control sobre los visitantes, toda vez que de lo contrario se otorgaría un amplio poder al visitador para atribuir al

visitado cualquier cosa, bastando con que el primero afirme que tal hecho sucedió en su presencia.

Por lo expuesto, se estima que debe adicionarse al antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, la anterior consideración, tal y como se señaló en el Tercer Capítulo del presente trabajo de investigación.

Asimismo, es de gran importancia la presencia de los testigos en todo el transcurso de la visita domiciliaria, ya que además de ser una garantía de seguridad, constituye una prueba de lo que ahí sucedió, por lo que este requisito debe estar debidamente señalado en el texto constitucional citado en el párrafo anterior, como se indica en el Tercer Capítulo del presente trabajo de investigación.

Dicha necesidad surge, toda vez que de la lectura del artículo 16 Constitucional en su párrafo 8º, pareciera que su designación debiera suceder sólo a partir de la conclusión de la visita domiciliaria.

Así entonces, de qué serviría el papel de testigos si éstos sólo se limitaran a estar presentes en el levantamiento del acta al concluir la visita, es obvio que no serviría de nada, por lo que resultaría irrelevante dicha presencia.

DÉCIMA CUARTA.- Las visitas domiciliarias en materia aduanera van más allá de lo establecido en nuestra Carta Magna, toda vez que la facultad del visitador no se limita a requerir la exhibición de libros y documentación contable, sino que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 44, fracción II, autoriza a los visitadores a asegurar mercancía de procedencia extranjera de la que no se acredite su legal estancia, por lo que dicho artículo resulta inconstitucional, ya que esta facultad no está prevista por la Ley Suprema.

Por lo anterior, y debido a la necesidad de dicho acto, consideramos que esta facultad debe estar debidamente sustentada en nuestra Carta Magna, como se señaló en el último Capítulo de la presente investigación.

DÉCIMA QUINTA.- Toda vez que la Ley Aduanera es el principal ordenamiento que regula el comercio exterior, consideramos que dicha Ley hace referencia a las visitas domiciliarias de una manera demasiado vaga; si bien es cierto que esta disposición debe apoyarse de manera supletoria en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que debido a la particularidad que presenta la visita domiciliaria en materia aduanera, es a ésta a la que corresponde establecer lo que debemos entender por dicha figura jurídica, cuál es su alcance y cuál es la autoridad facultada para ordenarla; atendiendo al principio que señala que la ley general no puede estar por encima de la especial.

Lo anterior, con el propósito de que el contribuyente conozca de una manera más cierta los alcances, obligaciones y derechos en una visita domiciliaria en materia de comercio exterior

Así entonces, consideramos conveniente adicionar en el Título Sexto, Capítulo Único, de la Ley Aduanera, referente a las "Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales", en su artículo 144, lo siguiente:

Artículo 144.- La Secretaría, a través de la Administración General de Aduanas, a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las obligaciones fiscales en materia de comercio exterior, podrá practicar visitas domiciliarias, sujetándose a las formalidades previstas en la Carta Magna y en el Código Fiscal de la Federación, con la peculiaridad de que en el ejercicio de esta facultad, dicha autoridad asegurará la mercancía de procedencia extranjera de la cual no se acredite su legal estancia en el país, sólo después de haber iniciado la visita.

DÉCIMA SEXTA.- El actual Código Fiscal de la Federación omite señalar que las órdenes de visita domiciliaria deben indicar el o los ejercicios fiscales a que se sujetará la revisión.

Consideramos que tal señalamiento es de gran importancia, toda vez que de lo contrario, las facultades de la autoridad al respecto no tendrían límites.

Al indicarse en las órdenes de visita, dentro del propósito que persiguen, el lapso temporal a que se refiere la investigación o comprobación del comportamiento fiscal del visitado, se estará cumpliendo con una garantía fundamental como es la de seguridad jurídica.

Por lo antes expuesto, consideramos conveniente que en el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación que se refiere a los requisitos que debe contener la orden de visita se debe adicionar, como fracción III, lo siguiente:

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

....

III.- "El periodo objeto de revisión".

DÉCIMA SÉPTIMA.- El actual Código Fiscal de la Federación debe señalar las condiciones para que la diligencia de visita domiciliaria se lleve a cabo con un tercero que no es el destinatario de la orden o con su representante.

La vista no puede entenderse en momento determinado con cualquier persona que se encuentre en el lugar de visita, como lo establece la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que ese cualquiera puede ser alguien que accidentalmente se encuentre en el lugar y, en momento determinado, totalmente ajeno al destinatario y que no tenga algún interés en entregar el citatorio a aquél para su cumplimiento, o bien, en su caso, no tiene acceso a la documentación contable, e incluso, cómo podría la autoridad acreditar que efectivamente se dejó citatorio con quien se encontró en el domicilio, cuando el mismo Código no establece ningún requisito que pudiese acreditar la veracidad de dicho acto.

En este sentido, se considera que la diligencia debe entenderse con un tercero y no con cualquiera, entendiéndose por tercero a quien de alguna manera tiene relación con aquel al cual está dirigida la orden, lo cual le permitirá ser intermediario entre éste y los visitadores y que en momento determinado pudiera tener acceso a la documentación contable del contribuyente a quien se busca.

Al dejar citatorio con un tercero con las características señaladas, se tendrá mayor certeza que el visitado tiene conocimiento del inicio del procedimiento de fiscalización a él dirigido, y pueda estar presente en dicha diligencia e incluso decidir no estar presente, atendiendo a un estado de derecho.

A fin de demostrar que hubo una primera búsqueda al dejar el citatorio y que este se dejó con un tercero y no con cualquiera, es necesario que los visitadores instrumenten en presencia de dos testigos el acta que así lo acredite, en donde deberán hacer constar la identidad, razón de permanencia o estancia en el lugar o la relación que guarda la persona con quien se entiende la visita con el destinatario de la misma, todo ello con la finalidad que el visitado no resulte afectado en su ámbito de privacía y aun en su patrimonio, como pudiera ser el caso en las visitas domiciliarias en materia aduanera.

Así, se protege el que no se lleve a espaldas del visitado un procedimiento en el que se le pudieran violar sus garantías, todo ello en ejercicio de las garantías fundamentales de audiencia y debido proceso legal.

Se debe tener en cuenta que aun sobre cualquier propósito recaudatorio, en aras de un interés público, deben ponderar los más fundamentales derechos constitucionales de los individuos, que son las llamadas garantías individuales.

Si bien es cierto, es de interés público que el Estado tenga la posibilidad de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, garantizando los ingresos, también lo es que existe mayor interés público en que el Estado, en todas sus

actuaciones, se ajuste a un orden legal, sobre todo si se trata de la entrada al domicilio por parte de la autoridad, siendo entonces cuando hay que otorgarle toda la protección que las leyes establecen, al sujeto pasivo.

DÉCIMA OCTAVA.- Es evidente que la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, quebranta la garantía de audiencia del sujeto pasivo de la relación tributaria, toda vez que otorga facultades a los visitadores para que en el desempeño de su comisión, aun antes del inicio de la diligencia de comprobación domiciliaria, con la entrega de la orden, puedan hacer una relación de los sistemas, libros, registros, y demás documentación que integren la contabilidad e incluso asegurar la misma.

Asimismo, dicho precepto legal faculta a los visitadores para el caso de no encontrar al destinatario de la orden de visita o a su representante legal y dejar citatorio, decidan libremente o afirmen de manera unilateral que en el lugar donde ha de practicarse la visita, existen bienes o mercancías cuya importación no ha sido manifestada a las autoridades fiscales correspondientes, otorgándoles facultades para que procedan, sin mayor trámite, al aseguramiento de dichos bienes o mercancías, situación que en la práctica origina graves perjuicios al contribuyente, el cual se ve impedido de poder disponer de dicha mercancía, hasta finalizado todo un procedimiento o bien un recurso.

Resulta absurdo que los visitadores puedan decidir por sí y ante sí, asegurar mercancía presumiendo que la misma no ha sido manifestada a las autoridades fiscales, puesto que la visita no se ha iniciado y consecuentemente no hay persona con quien se entienda la diligencia y que esté en posibilidades de mostrar la documentación comprobatoria, lo cual motiva a que se esté a merced de los visitadores.

En este sentido, dicha disposición es violatoria del artículo 14 y 16 Constitucional, agregando, además, que las autoridades fiscales no suelen indemnizar los daños y perjuicios que cuasan con sus actos.

Por lo anterior, consideramos inconstitucional lo dispuesto por el artículo 44, fracción II, del Código antes mencionado, toda vez que aún no se ha iniciado la visita con la entrega de la orden, siendo absurdo que no habiendo sucedido esto, los visitadores tengan facultades de introducirse al domicilio y, aún más, asegurar mercancía, considerando que no se encuentra en el lugar el destinatario de la orden, ni su representante, por lo que resulta eminente la violación de la garantía de audiencia del visitado toda vez que puede ser privado de sus posesiones, aún sin haberle dado la oportunidad de ser escuchado.

De esta manera, se considera que es absurdo que si el espíritu del artículo 16 Constitucional protege, en la medida de lo posible el domicilio del contribuyente, la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, deje al exclusivo arbitrio de los visitadores, decidiendo por sí y ante sí, si hacen o no la relación de los sistemas, libros y registros y demás documentación contable del todavía, sujeto pasivo a visitar; asimismo, son también ellos quienes decidirán libremente si existe peligro de que el visitado se ausente o que pudiera impedir el inicio o desarrollo de la visita.

En última instancia, si los visitadores cuentan con los elementos suficientes que prueben la presunción que el destinatario de la orden pretenda ausentarse o bien puedan realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita, inmediatamente deberán hacer del conocimiento de la autoridad judicial tales hechos, con los elementos antes aludidos, a fin de que sea un juez quien decrete la necesidad de la medida, previa su justificación.

DÉCIMA NOVENA.- La fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, consideramos que dicho precepto transgrede el espíritu del artículo 16 Constitucional, toda vez que este último establece como requisito indispensable para las visitas domiciliarias que esta se lleve a cabo a través de un mandamiento escrito.

De la lectura del precepto del Código Fiscal de la Federación antes transcrito, se desprende que la autoridad puede, en el caso que nos ocupa, llevar acabo la diligencia de visita domiciliarias tanto en el nuevo domicilio como en el anterior, sin la necesidad de nueva orden o ampliación de la misma.

Si bien es cierto que con ello la autoridad tiene como propósito el no ver burlada su facultad de fiscalización, además de asegurarse un ingreso al cual tiene derecho y hacer gravitar sobre los particulares las exigencias tributarias, también lo es que dicho afán no puede estar por encima del espíritu constitucional, con practicas tiránicas que la misma Carta Magna prohíbe.

Lo anterior, considerando que si para la practica de los cateos en cada domicilio es condición importante y absolutamente indispensable, aún en los casos más urgentes, que el ministerio público solicite la orden correspondiente a la autoridad respectiva, resultando entonces absurdo que la autoridad administrativa, en su afán recaudatorio, se sustraiga a dicha limitante.

Estas consideraciones se realizan tomando en cuenta que la autoridad administrativa tiene facultad para emitir cuantas ordenes sean necesarias, sin la necesidad de acudir a otras autoridades, toda vez que en todo momento la autoridad esta en un plano de superioridad en relación con el particular, por lo que en este sentido este último tiene que soportarlo todo, sin más exigencia que la del respecto a sus más elementales garantías individuales, ajustándose dicha autoridad a los ordenamientos jurídicos que precisamente fueron elaborados para su defensa.

VIGÉSIMA.- De conformidad con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II, al dejar citatorio, una vez que se ha fijado la hora determinada del día siguiente para la entrega de la orden de visita, tanto el visitado como los visitantes quedan obligados a presentarse en el lugar y hora señaladas.

Sin embargo, es claro que en la práctica las consecuencias de incumplimiento del citatorio no son iguales tanto para visitados como para los visitantes, toda vez que si

quienes no cumplen son los visitadores, no presentándose a la hora fijada, en el domicilio que haya sido señalado en el citatorio, como sucede en diversas ocasiones en la práctica, la única consecuencia es que el citatorio queda sin efecto, volviéndose a citar al visitado para hora determinada al día siguiente, o bien iniciar la visita a la hora que llegasen en el caso de encontrar al destinatario de la orden.

Así, se considera que el incumplimiento de la cita por parte del visitador, vicia la diligencia afectándola de nulidad y, consecuentemente, todas las actuaciones posteriores a la misma deberían de carecer de validez legal, por lo que, en caso de dicho incumplimiento, debe emitirse una nueva orden, procediendo a las sanciones que correspondan a los servidores públicos, de conformidad con la ley respectiva, lo cual debe quedar establecido en el artículo antes transcrito.

VIGÉSIMA PRIMERA.- La identificación de los visitadores a que se refiere la fracción II del Código Fiscal de la Federación, por su importancia a la que se hizo referencia en el último Capítulo del presente trabajo de investigación, no debe apegarse a un prototipo preestablecido y rutinario sino necesariamente debe ser individual, concreta y con apego a las peculiaridades que presenta cada visita domiciliaria y que permita distinguir a un visitador de otro, o bien si es el caso, al mismo pero en momentos distintos.

Consideramos que es necesario que la fase de identificación de los visitadores, en el desarrollo de la visita domiciliaria, debe llevarse a cabo en forma clara, cierta, precisa y contundente, asentando en el acta correspondiente la descripción de los visitadores, expresando detalles de su fisonomía y señalando las particularidades del documento identificatorio con el propósito de que queden plenamente reconocidos aquellos agentes de la autoridad encargados de realizar la visita domiciliaria.

Por lo expuesto, consideramos que no debe ser utilizado el molde generalmente empleado por los visitadores, ya que la identificación de los mismos debe ser un acto incuestionable y descrito en el acta que se levante de manera escrupulosa, creando con ello, certeza absoluta en el visitado acerca de la identidad de los visitadores, en

virtud de que las visitas domiciliarias son de aquellas materias que no admiten lugar a dudas o incertidumbre en cualquiera de las fases de su desarrollo.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- Por último, es necesario señalar, debido a la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias, que es realmente conveniente que quienes lleven a cabo esta facultad del Estado, deben tener la preparación adecuada, toda vez que como se ha dicho, la materia fiscal es compleja, más aún si se trata de control y revisión de las contribuciones, por lo que es cosa distinta el sólo hecho de tener a la vista la documentación contable y el saber interpretarla.

Indiscutiblemente resulta indispensable que el visitador cuente con el dominio de la técnica contable, a fin de garantizar al visitado de que quienes practican la diligencia cuentan con la capacidad y conocimientos necesarios para interpretar la documentación contable y en consecuencia, conocer su situación fiscal.

Por lo anterior, podemos concluir que es sólo un profesional en contaduría quien tiene la preparación y conocimientos indispensables para planear las actividades a desarrollar en una visita domiciliaria, toda vez que es quien conoce sobre la naturaleza de aquellos procedimientos de auditoría y de inspección y debida interpretación de la información contenida en los sistemas contables.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 4ª Ed. México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 1981.

ALVAREZ, Roberto. La Función de Fiscalización. México, Boletín de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1989.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 11ª Ed. México, Editorial Themis, S.A. de C.V. 1996.

B. Margáin, Hugo. Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. S.A. de C.V. México, 1986. 17ª Ed.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta S.R.R. Argentina 1988.

CARNELUTTI, Francisco. La Prueba Civil. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1979. Traducción de N. Alcalá-Zamora y Castillo.

CRUZ MIRAMONTES, Rodolfo. Aspectos Legales de Intercambio Comercial Internacional, su Regulación y Efectos. México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, 3ª Ed. , 1990.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 16ª Ed. México. Editorial Porrúa, S. A. de C.V. 1990.

DIEGO ROSAS, Jorge y NIETO MARTÍNEZ, Gerardo. Los Artículos 14 Y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Colegio de Contadores Públicos de México, 1994.

FERNÁNDEZ CUEVAS, Mauricio. Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales. Dofiscal Editores. México 1983.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 24ª Ed. México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V. 1985.

ILLANES, Luis y DÍAZ MAC Arthur. El Control de los Impuestos en los Países en Desarrollo de América. Instituto de Capacitación Tributaria, Volumen 1, Secretaría de Finanzas. Santo Domingo, República Dominicana. Agosto 1981.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. y U.N.A.M., México, 1987.

J. COUTURE, Eduardo. Vocabulario Jurídico. Ediciones Depalma. 3ª Reimpresión. Buenos Aires, Argentina. 1988.

Jurisprudencia visible en: REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Manual Aduanero. México, Editorial Pac, 2ª Ed. 1995.

KELSEN, Hans Teoría General del Derecho y del Estado. México, Editorial UNAM, 1974.

LOMELÍ CERESO, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961.

MARGAIN MONAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 5ª Ed. México, Pie de Imprenta Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1979.

MARTÍNEZ VERA, Rogelio. La fiscalización de impuestos Federales. Universidad Autónoma del Estado de México. Año 11. N° 9 Nov.-Dic. 1981.

NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. México, Editorial Porrúa. S.A. de C.V. 1959.

OSMAÑCZYK, Edmundo Jan. Enciclopedia Mundial de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas", México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 3ª Ed, 1991.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Diccionario para Juristas. Mayo Ediciones, S. de R.L. México 1981.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 1981.

RABASA, Emilio. El Artículo 14 y el Juicio Constitucional. Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México.

SMITH, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V. Tomo II. Publicaciones Cruz O. México. 1978.

VILLORO TORANZO, Miguel, Introducción al Estudio del Derecho. 7ª Ed. México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V. 1987.

Aspectos Jurídicos de las visitas Domiciliarias. Guía Básica del Curso. Editada por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, INDETEC, Guadalajara, Jal. México, 1991.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. 9ª ed. México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2000.

CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. México, Editorial Themis 1996.

LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro. La Aplicación de la Técnica Legislativa en la Elaboración de las Leyes. Revista Concordancias. Estudios Jurídicos Y Sociales, año 5, N° 8, 2000, México.

MORALES MUÑOZ, Manuel. Manual de Técnicas de Investigación Documental y Redacción de Tesis. ENEP. Aragón, UNAM. México, 1990

SÁENZ ARROLLO, José, VALDÉS ABASCAL, Ruben, ROCHA DÍAZ, Salvador y Otros. Técnica Legislativa. México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 1998.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 7ª Ed. México, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986.

Taller Sobre Visitas Domiciliarias en Materia de Comercio Exterior. Guía Básica del curso. Editado por la Administración General de Aduanas. Servicio de Administración Tributaria, S.H.C.P. México, enero 2001.

WITKER, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. México, Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM 1995.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. México, Ediciones ECA, S.A. de C.V. 1999.

LEY ADUANERA Y SU REGLAMENTO. México, Ediciones Delma, S.A. de C.V. 2000.

LEY DE COMERCIO EXTERIOR. México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2000.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU REGLAMENTO. México, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2000.