



UNIVERSIDAD LATINA

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
CAMPUS ROMA
LICENCIATURA EN DERECHO

**“ILEGALIDAD DE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD
FISCAL EN LA VISITA DOMICILIARIA Y
SUS CONSECUENCIAS”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

SABINO MATEOS AGUILAR

ASESOR:

LIC. GUSTAVO ROBLES PRADO



MÉXICO, D.F.

2007.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

**Para volar no solo se precisa de un par de alas,
también de imaginación, esperanza y
constancia.**

A mis padres: Bertha Aguilar Hernández
y Sabino Mateos Camilo:

Les agradezco la confianza, el amor y el apoyo que me han dado durante toda mi vida y en especial en mí carrera profesional, este logro no es solo mío sino es de ustedes también, gracias por siempre.

A mi hermana Sofía Mateos Aguilar:

Por los consejos y enseñanzas para ser mejor persona cada día.

Gracias.

A mi hermana Teresa Mateos Aguilar:

Por todo el apoyo incondicional que me brindaste, jamás lo olvidare.

Gracias.

A la Universidad Nacional Autónoma de México:

Por hacerme sentir como a un hijo que es adoptado por una madre.

Gracias.

A mi asesor, Lic. Gustavo Robles Prado:

Con agradecimiento profundo por haberle dado forma y vida a este trabajo de investigación, así como la admiración que le tengo a sus conocimientos jurídicos.

Gracias.

En memoria:

No existen distancias, barreras o fronteras cuando se lleva en el corazón a seres que no se han ido, jamás los olvidare:

A mis Abuelos:

Sofía Camilo Reyes
Feliciano Mateos Neponoceno

A mi Tío:

Genaro Aguilar Hernández

Con dedicación especial a mis abuelos Zenaida Hernández Calvo y Miguel Aguilar Hernández, los quiero mucho.

Con dedicación especial
a todas aquellas
personas que
creyeron en mí, y en este
proyecto que hoy
culmina, no me queda
más que decir: gracias.

ILEGALIDAD DE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD FISCAL EN LA VISITA DOMICILIARIA Y SUS CONSECUENCIAS.

INTRODUCCION.

CAPITULO 1

ANTECEDENTES HISTORICOS

| | | |
|-----|--|----|
| 1.1 | Antecedente Histórico de la Autoridad | 1 |
| 1.2 | Antecedente Histórico de la Autoridad Fiscal | 6 |
| 1.3 | Antecedente Histórico respecto a las Facultades de la Autoridad Fiscal | 11 |
| 1.4 | Antecedente Histórico de la Visita Domiciliaria | 15 |
| 1.5 | Evolución de la Visita Domiciliaria | 24 |

CAPITULO 2

LA AUTORIDAD FISCAL Y LOS CONTRIBUYENTES

| | | |
|-------|---|----|
| 2.1 | Autoridad Fiscal Contemporánea | 28 |
| 2.2 | Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal | 41 |
| 2.2.1 | Rectificación de Errores Aritméticos en las Formas Oficiales | 43 |
| 2.2.2 | Revisión de la Contabilidad | 45 |
| 2.2.3 | Practicar Visitas Domiciliarias | 49 |
| 2.2.4 | Revisión de Dictámenes | 51 |
| 2.2.5 | Revisión Comprobantes Fiscales | 54 |
| 2.2.6 | Practica de Avaluos | 58 |
| 2.2.7 | Recavación de Informes de Funcionarios | 60 |
| 2.2.8 | Formulación de Denuncias y Querellas | 61 |
| 2.3 | Las Obligaciones de las Autoridades Fiscales para practicar Visitas Domiciliarias | 64 |
| 2.4 | Derechos de los Contribuyentes | 69 |
| 2.5 | Obligaciones de los Contribuyentes | 71 |
| 2.6 | Relación Jurídica Tributaria entre la Autoridad Fiscal y el Contribuyente | 71 |

CAPITULO 3

LA VISITA DOMICILIARIA

| | | |
|-------|---|-----|
| 3.1 | Definición de Visita Domiciliaria | 75 |
| 3.2 | Especies de la Visita Domiciliaria | 76 |
| 3.3 | Naturaleza Jurídica de la Visita Domiciliaria | 79 |
| 3.4 | Formalidades Constitucionales de la Visita Domiciliaria | 84 |
| 3.5 | La Visita Domiciliaria Conforme al Código Fiscal de la Federación | 87 |
| 3.6 | Requisitos de la Visita Domiciliaria | 88 |
| 3.6.1 | Requisitos Previos | 90 |
| 3.6.2 | Orden de Visita | 93 |
| 3.6.3 | Notificación de Orden | 114 |
| 3.7 | Desarrollo de la Visita Domiciliaria | 126 |
| 3.7.1 | Identificación de los Visitadores | 127 |
| 3.7.2 | Designación de los Testigos | 131 |
| 3.7.3 | Acceso a los lugares en los que se desarrolla la Visita | 136 |
| 3.7.4 | Examen de Libros, Documentos y otros Elementos | 140 |
| 3.8 | Constancias de la Visita Domiciliaria | 142 |
| 3.8.1 | Clasificación de las Actas | 144 |
| 3.8.2 | Formalidades | 156 |

CAPITULO 4

ILEGALIDADES DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE LA VISITA DOMICILIARIA

| | | |
|-------|--|-----|
| 4.1 | Violaciones Constitucionales que se pueden encontrar en la Visita Domiciliaria | 161 |
| 4.1.1 | Ausencia de Mandamiento Escrito | 167 |
| 4.1.2 | Ausencia de Competencia de la Autoridad Emisora del Acto | 171 |
| 4.1.3 | Ausencia de Fundamentacion y Motivación | 179 |
| 4.1.4 | Lugar de Inspección | 184 |
| 4.1.5 | Ausencia a quien va dirigido | 193 |
| 4.1.6 | Ausencia del Objeto | 196 |
| 4.1.7 | Ausencia del Acta Circunstanciada | 201 |
| 4.1.8 | Ausencia de Presencia de Testigos | 204 |
| 4.2 | Violaciones Básicas a los Artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación que se pueden encontrar en la Visita Domiciliaria | 207 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 4.2.1 | Ausencia de la Firma del Funcionario Competente | 208 |
| 4.2.2 | Ausencia del nombre del Personal autorizado a intervenir | 214 |
| 4.2.3 | Ausencia del nombre del Visitado | 218 |

CAPITULO 5

CONCECUENCIAS DE LA VISITA DOMICILIARIA

| | | |
|---------------|--|-----|
| 5.1 | Afectación Jurídica al Contribuyente | 220 |
| 5.1.1 | Violación al Principio de Legalidad | 220 |
| 5.1.2 | Violación al Principio de Seguridad Jurídica | 224 |
| 5.2 | Afectación a la Hacienda Pública | 225 |
| CONCLUSIONES. | | 232 |
| BIBLIOGRAFIA. | | 234 |

INTRODUCCION

Dentro de los actos del estado, se encuentra aquella que realiza la autoridad fiscal, y que se relaciona con él contribuyente para verificar el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales, la autoridad encargada de velar dichas disposiciones fiscales es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, así como también de sus Administraciones Locales de Auditoría Fiscal.

En la actualidad se observa que la autoridad fiscal, en su angustia por incrementar la recaudación tributaria recurre a procedimientos violatorios de la Constitución Federal y de las leyes tributarias, tal es el caso de la visita domiciliaria, dicha facultad de comprobación se materializa en la revisión que efectúa la autoridad fiscal sobre los particulares.

Lo anterior cobra importantes efectos cuando la autoridad fiscal actúa dentro de la practica de la visita domiciliaria de una manera arbitraria y caprichosa sin cumplir cada uno de los requisitos que señala nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los que marca el Código Fiscal de la Federación.

El objetivo de este trabajo de investigación reside en lograr que él lector tenga conocimientos de todo lo que involucra una visita domiciliaria, satisfaciendo su inquietud sobre el marco jurídico que la rodea.

CAPITULO 1

ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1- ANTECEDENTE HISTORICO DE LA AUTORIDAD

La figura de la autoridad desde sus antecedentes históricos a tenido una evolución muy significativa, ya que ha llegado a ser muy confundida por aquellas personas que la han ejercido, actuando en muchas ocasiones de manera arbitraria, lesionando así los derechos fundamentales del ciudadano o del gobernado.

En este capítulo explicare de una forma concisa, el surgimiento y evolución de la figura de la autoridad, así como también la evolución que tuvo en sus facultades, permitiendo así el reconocimiento del gobernado hacia el gobernante.

El hombre desde tiempo primitivos tuvo que aprender a vivir en colectividad, lo cual era necesario para la supervivencia de su especie y de su comunidad, al verse envuelta la comunidad de diferentes necesidades, tuvo que darse a la tarea de distribuir las diferentes actividades y obligaciones a sus mismos integrantes, los cuales tuvieron a su vez que señalar líderes o representantes, significando que éstos iban a tener control o poder de decisión sobre los demás integrantes, al devenir del tiempo los diferentes pueblos y culturas se fueron organizando de manera mas efectiva en su forma de vida; lo anterior trasciende hasta nuestros días, pues inclusive el maestro Ignacio Porrúa Pérez, señala que por autoridad se debe entender como “ aquella que esta capacitada para dar ordenes” ¹

¹ PORRÚA PEREZ, Francisco, **Teoría del Estado**, Trigésima novena edición, Editorial Porrúa S.A, México 2002, p.299.

Es importante señalar que para muchas culturas, el delegar cierta potestad o facultad a una o a determinadas personas, ya sea para representar, mandar, dirigir a un pueblo o a un grupo determinado de personas, significaba que esa persona tenía cierta importancia o jerarquía sobre los demás, y que por lo tanto las decisiones que éste tomaría o impusiera tenían que ser acatadas y no debían ser desobedecidas por los demás integrantes, como en algunas culturas que mencionare.

Los Estados Orientales

En los regimenes sociales orientales, los derechos del hombre o garantías individuales no solamente no existieron como fenómeno de hecho, producto de una especie de tolerancia por parte del poder público, sin obligatoriedad reconocitiva o de respeto para éste, sino que la libertad del hombre, del individuo como gobernado, fue desconocida o, al menos menospreciada, a tal grado que reinaba en aquellos tiempos el despotismo mas acabado. El individuo, el particular, miembro de la comunidad o de la sociedad, tenía como consigna en algunos estados el obedecer y callar, máxime que los mandamientos que recibía eran conceptuados como provenientes del representante de dios sobre la tierra, es decir, del gobernante ungido como tal por la voluntad divina, del cual deriva su investidura.²

Dicho lo anterior, el mundo oriental estaba totalmente conformado su forma de gobierno por una autocracia y despotismo, es decir, que aquellos que ejercían u ostentaban el poder lo hacían de una manera arbitraria y desigual, ya que a los ciudadanos los mantenían en una ignorancia total con relación a sus derechos.

En el hebreo antiguo, los gobernantes regían su actuación y de los gobernados a través de un régimen teocrático, estableciendo que dichas normas habían sido un pacto de ellos y su dios, y que por lo tanto eran inviolables.

² BURGOA ORIGUELA, Ignacio, **Las Garantías Individuales**, Décimo novena edición, Editorial Porrúa S.A., México 1985, pp.58-59.

Sin embargo, como notable excepción al régimen político y social oriental, existe la circunstancia de que la india no estaba dotada de un gobierno teocrático. El estado temporal era independiente de la religión y los sacerdotes no debían tener ingerencia en la vida política, sino consagrarse exclusivamente a su cometido religioso.³

El pensamiento hindú fue quien se puede considerar como una de las culturas que consideró a la autoridad como uno de los elementos de un estado constituido, el cual estaría encargada para dar equilibrio entre las conductas de los hombres y para proteger los derechos de los ciudadanos principalmente en la libertad humana.

China

Otra de las corrientes que se asemejan con la india fue China, con sus grandes pensadores que fueron: Confucio, Mencio, Moh- ti y Lao Tsé, el cual predicaron el respeto y la igualdad entre los hombres, sosteniendo que la democracia debería de ser una forma de gobierno, así como también promovían el legítimo derecho del gobernado frente a los arbitrios del gobernante o autoridad.

Grecia

En Grecia el individuo tampoco gozaba de sus derechos fundamentales como personas reconocidas por la polis y oponibles a las autoridades, es decir, no tenían derechos públicos individuales.

La autoridad griega al tener facultades, tenía subordinación hacia los demás integrantes de la población, es decir, tenía poder que se le había delegado, el cual prevalecía la desigualdad de clases sociales como ocurría en esparta; no así en Atenas, el cual, los atenienses podían opinar de forma libre en contra del proceder de

³ Íbidem, p.60.

las asambleas, sin embargo esto no significaba obligación alguna de dichas autoridades de acatarlo.

Roma

Por lo tanto, al tener o al detentar ese poder autoritario por el dirigente o autoridad, tenía facultades en extremo hacia con los demás integrantes de la comunidad, debido a que no tomaba en cuenta las decisiones de los ciudadanos ni mucho menos respetaba la forma de pensar y de opinar, tal y como sucedía en Roma, que si bien es cierto que dio las bases para una legislación civil, nunca respeto los derechos de los ciudadanos como tal, ya que únicamente se enfocó a actividades políticas o de clases sociales, en esta cultura, el poder se ejercía de una manera preponderante, desde sus gobernantes hasta los integrantes o líderes de una familia como era la figura del *pater familia*, ya que él tenía el poder o tomaba decisiones sobre los demás integrantes de su familia para su mejor convivencia, tanto era ese poder que tenía, que podía decidir sobre la vida de los integrantes de su familia, así como de sus esclavos.

La única referencia que podemos considerar con relación a los derechos de los ciudadanos fue la ley de las doce tablas, expedida durante la época republicana, que consagró algunos principios muy importantes que significaron una especie de seguridad jurídica del gobernado frente al poder público.

Edad Media

No cambió mucho esta forma discriminatoria, en la Edad Media, las invasiones por parte de los pueblos bárbaros se caracterizó por arbitrariedades y violaciones a los derechos humanos.

Prevalció la arbitrariedad y el despotismo sobre la libertad humana, como fue el caso de la *época feudal*, en la cual dichas características recaían en el señor feudal sobre sus servidumbres, quienes le rendían y juraban obediencia al terrateniente, es decir, que era considerado como una autoridad.

No así en la época de *las ciudades libres*, donde el ciudadano adquirió importancia sobre el señor feudal, pues se dio el incremento a los intereses económicos de los ciudadanos, sin embargo seguía teniendo fuerza el señor feudal.

Para finalizar, en *la época antigua*, la etapa del cristianismo, busca demostrar que todos los hombres eran iguales, al menos ante dios, que todos están regidos por una misma ley universal basada en los principios del amor y la caridad.

Pero la intolerancia y la arbitrariedad de la iglesia se dio cuando Constantino estableció en roma como religión oficial del estado el cristianismo, la cual mantuvo una manipulación hacia los ciudadanos, así como intolerancia hacia las demás prácticas religiosas, estableciendo que cualquier otra religión pertenecía a una perdición eterna.

De esta guisa, el cristianismo ejercía un poder totalitario, es decir, ejercía su autoridad de una forma radical, sin respetar los derechos del ciudadano ni la forma de pensar de los mismos. Esta forma de gobernar tan autoritaria, provoco que los pueblos o culturas en gran parte del mundo no reconociera ni respetara a sus gobernantes, es por ello que, para que una autoridad tenga que ser reconocida y respetada por el pueblo, el poder que ostenta tiene que ser legitimo y con un enfoque de igualdad, solidaridad, libertad y reciproco respeto de sus miembros.

Es decir, para que pueda ser ejercido el poder que tiene la autoridad, necesita de la colectividad y la organización de los gobernados, buscando como fin el bien común, por lo que el poder del estado deberá de ejercerla dentro de un territorio determinado, con un poder soberano, el cual debe tener la capacidad de dirigir,

representar, ordenar y respetar desde el interior de un pueblo, dando lugar a la democracia, ya que el poder se origina desde el pueblo, no olvidando que toda organización precisa de una autoridad y todo ejercicio de poder esta sujeto a una ley.

Para que un estado pueda cumplir con los fines que le encomendó la sociedad, es necesario que los cumpla, y va a ser a través de su autoridad o poder público, el cuál son sus elementos constitutivos.

En este orden de ideas el fin último del estado a través de su autoridad, es la obtención del bien público temporal a favor de la sociedad, donde la autoridad tiene el deber y el derecho de obligar a la obediencia de sus ordenes, consistente en mandatos previamente establecidos en una ley para la conservación del mismo estado, así como la obligación de establecer servicios públicos destinados al auxilio de los particulares en sus diferentes actividades, así como de la misma autoridad.

1.2 - ANTECEDENTE HISTORICO DE LA AUTORIDAD FISCAL

Como se comento anteriormente, desde que surge la vida en colectividad, el hombre tuvo que satisfacer necesidades tanto personales como en conjunto, producto de la convivencia con otros hombres, por tal motivo al ir evolucionando el establecimiento de un estado legitimo y reconocido por sus habitantes el estado debía delegar sus facultades y sus obligaciones a órganos con plena autoridad para que a través de ellos diera como resultado la obtención del bien público a favor del gobernado, a través del gasto público.

El maestro Mayolo Sánchez Hernández, define al gasto público como:

“La erogación, generalmente en dinero, que se realiza por el estado en virtud de ley, tendiente a la satisfacción de una necesidad pública.”⁴

Para el maestro Antonio Jiménez González opina que:

“El gasto público estará constituido por cualquier erogación realizada por el estado u otro ente público y destinada a la consecución de los objetivos y metas propuestos.”⁵

Para que el estado pueda cubrir con todas las necesidades de la población, así como de la ella misma, necesita de recursos públicos, es decir, necesita obtener ingresos.

Un primer problema surge de inmediato, es el de la justificación del derecho del estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los miembros del propio estado, no en forma voluntaria, sino en forma obligatoria, derivada del imperativo legal y hecha efectiva a través del ejercicio de la facultad económica coactiva, es decir, a través de la acción del estado exigido por si mismo y en uso de su autoridad el pago de las cantidades en el mismo establecido como créditos de sus miembros⁶

Pero para ello, el estado necesita de un órgano que le pueda ayudar a captar tales recursos, órgano que debe de estar plenamente reconocido por una norma y con pleno otorgamiento de poder para que pueda realizar dichas funciones.

⁴ SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, **Derecho Tributario**, Segunda edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, p. 5.

⁵ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, **Lecciones de Derecho Tributario**, Novena edición, Editorial Thomson Editores SA de CV, México 2004, p 28.

⁶ FLORES ZAVALA Ernesto, **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, Vigésima tercera edición, Editorial Porrúa S.A., México 1981, p 12

Tratándose de la economía pública, los ingresos se derivan fundamentalmente de los impuestos, es decir, se derivan de las prestaciones que exige el estado como entidad soberana.⁷

A los actos del estado que realiza para la captación de recursos económicos se le llama actividad financiera.

Para el maestro Mayolo Sánchez Hernández, señala que la Actividad Financiera del Estado *“Es aquella que desarrolla consistente en procurarse los recursos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de servicios correspondientes”*.⁸

El Estado, para captar tales recursos deberá de ejercer su poder tributario, el fundamento del poder del Estado Mexicano esta en la Constitución Política Federal, en donde se va a regular el establecimiento de la obligatoriedad para contribuir al gasto público.

Nosotros vamos a considerar al poder tributario del estado como la facultad o dominio que tiene el estado para poder captar recursos y cumplir con los fines que se le encomendó

Como se comento anteriormente el estado realiza actividades financieras, pero para que pueda practicar dicho ejercicio, no puede realizarlo de forma caprichosa y al arbitrio, sino que es importante que se apegue a la ley que lo regula, por lo que necesita de un órgano investido de potestad tributaria, para la captación de los recursos, en México es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, también conocida como Fisco o Autoridad Fiscal, viniendo a ser la Autoridad Hacendaria el Genero y la Autoridad Fiscal la Especie.

⁷ Ibidem, p.19.

⁸ SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Op. cit, p.6.

El origen de la palabra Fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al erario, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el del erario al tesoro público o del Estado, tanto en España como en América, hoy día ambos vocablos que consideran sinónimos.⁹

La voz hacienda tiene su origen en el verbo latino *facera* aún cuando algunos sostienen que deriva del árabe “*ckásena*”, que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo del público que significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas. La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaria de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaria de Hacienda, agregándosele posteriormente la incesaria expresión “y de Crédito Público”.¹⁰

Tradicionalmente esa expresión nos ha conducido a referirnos a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuyo origen lo encontramos en la Constitución de Apatzingan expedida el 22 de octubre de 1814, en donde se dieron las bases para la organización del poder público y del supremo gobierno, al establecerse en su artículo 134 tres Secretarías que fueron: la de Guerra, la de Hacienda y la de Gobierno.

⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, **Derecho Financiero Mexicano**, Décima edición, Editorial Porrúa, S.A. México, p.67.

¹⁰ Idem.

Posteriormente la dependencia en cuestión alcanzo su nombre con la que se le conoce actualmente “Secretaria de Hacienda y Crédito Público”.¹¹

La Autoridad Hacendaria con relación a su evolución histórica se dio de la siguiente forma:

- El 8 de noviembre de 1821 se expidió el reglamento provisional para el gobierno interior y exterior de las secretarias de estado y del despacho universal, por medio del cual se crea la secretaria de estado y del despacho de hacienda.
- En 1824 el Congreso Constituyente otorgo a la Hacienda Pública la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la nación, inspeccionar las casa de moneda y dirigir la administración general de correos, la colectaría de rentas de lotería y la oficina provisional de rezagos
- El 12 de mayo de 1853, le denominan por vez primera Secretaria de Hacienda y Crédito Público
- El decreto de 23 de febrero de 1867, nuevamente cambia su nombre por el de Secretaria de Estado y del Despacho Universal de Hacienda y Crédito Público.

Al ir acrecentando sus actividades, la Hacienda Pública en México, tuvo la necesidad de distribuir sus actividades a diferentes órganos o dependencias que estuvieran en constante comunicación y relación, como lo fueron:

- ✓ El 23 de mayo de 1910, se creo la Dirección de Contabilidad y Glosa asignándole las funciones de registro, glosa y con habilidad de las cuentas que le rindiesen sobre el manejo de los fondos, con el propósito fundamental de integrar la cuenta general de la Hacienda Pública.¹²

¹¹ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, **Derecho Fiscal Mexicano**, Segunda edición, Editorial Porrúa S.A, México 2001, p. 77.

¹² ADAM ADAM, Alfredo, BECERRIL LOZADA, Guillermo, **La Fiscalización en México**, Primera edición, Editorial Dirección General de Publicaciones, México 1986, p.196.

- ✓ La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado promulgado el 1 de diciembre de 1917, estableció la creación del Departamento de Contraloría, realizando las funciones que venía desempeñando la Dirección General de Glosa.
- ✓ El 1 de enero de 1934, se decretó la creación de la Dirección General de Egresos, con atribuciones y facultades para la autorización de egresos.

El maestro Rafael De Pina Vara opina que la Hacienda Pública es “*El conjunto de bienes pertenecientes al estado*”.¹³

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez considera a la Hacienda Pública como “*Una institución oficial que está constituida por el conjunto de bienes, recursos, inversiones y por los tributos que se recaudan por mandato legal con carácter general y obligatorio, para atender las distintas tareas que tiene encomendadas al estado y que se traducen en lo que llamamos ingresos y egresos públicos, para beneficio de la colectividad.*”¹⁴

Nosotros consideramos que la autoridad fiscal es la autoridad tributaria, perteneciente al poder público, el cual tiene como funciones la de determinar, recaudar y administrar bienes que se generen para el cumplimiento del gasto público, siendo éstas las características de una autoridad fiscal.

1.3 - ANTECEDENTE HISTORICO RESPECTO A LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

La herencia que nos dejó el imperioso pueblo español posterior a la conquista fue una fuerte crisis económica, financiera y social en el estado mexicano, tales

¹³ DE PINA VARA Rafael. **Diccionario de Derecho**. Décimo primera edición, Editorial Porrúa S.A., México 1983, p.291.

¹⁴ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op cit. p.76.

como la desigualdad en la repartición de la riqueza, el gravoso sistema de impuestos coloniales y los monopolios.

Es por ello que durante la primera época del México independiente que va de 1821 a 1868, el fisco se enfrentó a graves problemas económicos en el país como fueron los préstamos, el otorgamiento de elevadas recompensas económicas a los héroes de la independencia, así como de elevados impuestos que llevaron a una completa bancarrota a la Hacienda Pública.

La Hacienda Pública, a través de los ministros de esa época, trataron de establecer de acuerdo a sus atribuciones, contribuciones más justas, evitando así los impuestos arbitrarios que perjudicaban a los que tenían pocos recursos.

Fueron muchos los ministros que intentaron darle equilibrio a la Hacienda Pública después de las guerras que se dieron entre centralistas y federalistas; uno de ellos fue Rafael Magino, el cual trató de evitar la práctica de las alcabalas, pero no tuvo éxito.

Otro destacado ministro de hacienda fue Guillermo Prieto, el cual en 1861 reorganizó la hacienda, estableciendo impuestos prediales, derechos por traslación de dominio, patentes para los comerciantes y profesionistas.

En síntesis durante este primer periodo de independencia, la Hacienda Pública trató atinadamente de sustituir los impuestos indirectos por los directos, quiso destruir las perniciosas alcabalas y su principal error consistió en utilizar las barreras arancelarias, prohibiendo la importación de mercancías con el ánimo de proteger una industria que no existía.¹⁵

¹⁵ MARGAÍN B, Hugo, **Evolución de la Hacienda Pública**, Publicaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1996, p.23.

El 16 de noviembre de 1824, el Congreso expidió una ley titulada “Arreglo de la Administración Pública”, la cual busco darle una organización durante esa época, otorgándole a la Secretaria de Hacienda un Departamento de Cuenta y Razón, a la que se le encomendaron las funciones de las contadurías generales suprimidas, y principalmente, la formación de los presupuestos y de la cuenta general de ingresos y egresos, que se debía presentar anualmente al Congreso por conducto del Secretario. Así mismo se creó también una Comisaría Central de Guerra y Marina, las cuales estuvieron sujetas a la Secretaria de Hacienda, encargada de llevar a cabo las cuentas generales del Ejército y Marina.

Se estableció, por ultimo, la contaduría mayor de Hacienda y Crédito Público, encargada de examinar y glosar las cuentas del ejecutivo, poniéndose esta oficina bajo la inspección exclusiva de la cámara de diputados. Se dispuso por último que todas las oficinas de Hacienda, incluyendo la tesorería general, enviaran sus cuentas originales a la Secretaria, para que con vista de ellas formara la cuenta general el departamento de cuenta y razón. Esto además de facilitar la formación de la cuenta general, era el único medio eficaz de que el Secretario de Hacienda tuviese una verdadera sobrevigilancia respecto de las oficinas de su ramo.¹⁶

De 1868 a 1910, el Fisco Federal a través de sus ministros, establecieron impuestos mas moderados como por ejemplo: suprimieron el arcaico papel sellado que se mantuvo durante la época colonial, sustituyéndose por el impuesto del timbre, se decreto la libre importación y exportación para fomentar y favorecer el comercio, aunque no se pudo abolir de manera definitiva a las alcabalas, en resumen se puede establecer que se dio una buena organización coherente que dio buenos resultados.

Las facultades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que le otorgo la Constitución Política Federal de 1917, fomentaron la participación de la economía pública y privada de las finanzas nacionales.

¹⁶ CASTAÑÓN R Jesús, Historia de la Secretaría de Hacienda, Revista de Administración Pública, N. 11 enero – marzo, México 1959, p.350.

A partir de 1917, se le encomendaron a la Hacienda Pública mexicana diversas tareas político-económicas. Desde entonces se decidió que el gobierno federal participara expresamente en el fomento económico del país, es decir, que formara parte esencial de la política de expansión económica.¹⁷

Se involucro mas el estado mexicano en la economía del país, estableciendo así en nuestra Constitución fundamental, que el estado no fuera un mero espectador de lo que pasa en la actividad económica, sino que, se dispuso que interviniera en los procesos económicos del país, lo anterior no solo fue en México, sino en varios países del mundo, en el que la entrada al siglo XX fomento mas la actividad financiera de los estados, principalmente la del estado mexicano, este cambio se debió a las fuertes crisis económicas que se dieron posterior a la revolución industrial.

El papel de la Hacienda Pública en la realización de los objetivos de la política económica, forzó a que el estado pasara como afirma Mann, “del sistema de participación al sistema de control”, que consistió en que el estado, conciente de su nuevo papel en la integración de la economía nacional abandone su posición de simple gendarme y adoptar su indiscutible derecho a controlar, mediante mecanismos políticos y económicos la totalidad de los sectores de la economía de una nación.¹⁸

De 1921 en adelante, la Hacienda Pública se organiza mejor para mejorar la política económica del país como son: la celebración de convenciones fiscales, reuniones encargadas de estudiar y darle solución a la anarquía fiscal que existía en forma aislada, el estudio para establecer impuestos claros y fáciles para su cumplimiento, analizar las participaciones federales entre los estados, así como también la forma de combatir la corrupción, nace el primer intento de lo que vendría a

¹⁷ FAYA VIESCA, Jacinto, **Administración Pública Federal**, Editorial Porrúa, México 1979, p.282.

¹⁸ Ídem.

ser el impuesto sobre la renta, estableciéndose como justo por cuanto grava a quienes obtienen mayores utilidades.

Derivado de toda esta reestructuración hacendaria que llevo varios años, el 30 de abril de 1959, se emite un decreto de suma importancia, el cual estableció que la Auditoria Fiscal Federal como órgano de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, vigile e investigue el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, destacando lo siguiente:

“Artículo 4.- La Autoridad Fiscal Federal será la dependencia de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público facultada para ordenar que se practiquen auditorias, visitas, investigaciones o verificaciones en la documentación, contabilidad y bienes de los causantes y de las personas relacionadas con ellos. Estas diligencias serán de carácter general y no se limita a determinado impuesto.”

Podemos concluir que las atribuciones actuales de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, se delegaron en la Constitución Federal de 1917, estableciéndose e impulsando el desarrollo económico del país, con la participación de los sectores públicos, privado y social, dándose así el fortalecimiento del estado en los procesos económicos, respetando a su vez la actividad económica de los particulares.

1.4 - ANTECEDENTE HISTORICO DE LA VISITA DOMICILIARIA

El estado para que pueda realizar el gasto público y pueda a su vez realizar la actividad financiera, necesita de ingresos, los cuales los va a obtener de los gobernados y que en la materia que hoy nos ocupa lo llamaremos contribuyente o sujetos pasivos de la relación fiscal; desde épocas históricas, los ciudadanos han luchado en contra de las autoridades para impedir el abuso del pago de impuestos de manera excesiva, tal y como sucedía en América y Europa occidental, donde en su época se tenía que cumplir con dos tributos, el impuesto de dinero y el impuesto

de sangre, el primero consistía el pago en dinero y el segundo a las armas que en muchas ocasiones se perdía en batallas.

Es por ello, que al hablar de la facultad de recaudación de la autoridad en épocas históricas es hablar de una carencia en la equidad y proporcionalidad en el cobro de impuestos, toda vez que la autoridad no tomaba en consideración la situación económica de los ciudadanos.

El estado mexicano tenía que organizarse para poder llevar a cabo la recaudación, pero necesitaba de un sistema fiscal eficaz, por ello se basó en la organización fiscal de los Estados Unidos de América, el cual obtuvo su independencia en el año de 1776, es decir mucho antes que la nuestra (1810), con lo que se buscó evitar el abuso en el cobro de los impuestos, así como el dispendio y la negligencia en el gasto público, permitiendo así la disminución en la carga impositiva al ciudadano.

Otra de las aportaciones que nos dio los Estados Unidos de América, fue que las facultades de las autoridades al realizar el cobro de las contribuciones, debían ser limitadas y sobre todo debían ser de forma expresa por la ley, ya que de no ser así, serían nulas sus facultades, tomando en consideración que se debía proteger a los ciudadanos en el abuso del poder por parte de la autoridad.

Todo lo anterior llevó a que las facultades de la autoridad estuvieran expedidas y sustentadas en ley, en el caso del estado mexicano, en la Constitución Federal y demás leyes reglamentarias; facultades que tuvieron muchos cambios a través del tiempo, sin embargo, la autoridad tenía que vigilar y revisar al contribuyente en el exacto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, trayendo consigo la reglamentación respecto a las visitas domiciliarias. Hablar de la visita domiciliaría es referirse necesariamente a las garantías Constitucionales de los gobernados, no sin antes señalar de forma breve esas garantías a través del tiempo:

PROCESOS FORALES DE ARAGON

- Año 683, en el VIII Concilio de Toledo en el Canon 2, en el que se señalaba que nadie puede ser privado de sus honores, detenido, atormentado o condenado a muerte por ninguna institución del estado sin tener pruebas claras y evidentes.
- Año 1265, Fuero de Ejea, aparece la figura de la justicia, que es un juez que media entre el rey y sus vasallos nobles, con lo cual se otorga protección judicial como garantía del derecho de libertad.

INGLATERRA

- Carta Magna, expedida el 15 de junio de 1215, en la que el Rey Juan sin Tierra se compromete ante los barones ingleses a: respetar las libertades individuales, seguridad personal, a no recaudar tributos que no sean aprobados por el consejo.

Así mismo el artículo 29 de dicho documento establecía:

“Ningún hombre será detenido ni preso, ni desposeído de su tenencia, de sus libertades o libres usos, ni puesto fuera de la ley, ni exiliado, ni molestado de manera alguna, y no nos opondremos ni haremos poner manos sobre él, a no ser en virtud de un juicio legal de sus pares y según la ley del país.”

FRANCIA

- La primera Constitución de Francia fue expedida en 1791, estableciendo garantías individuales como consecuencia de la revolución francesa en el año 1789, estos *derechos del hombre y del ciudadano* fueron adoptados posteriormente por otras Constituciones.

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

- La Quinta Enmienda a la Constitución de Estados Unidos de América aprobada en diciembre de 1791, establece que: “ninguna persona será privada de la vida, libertad o propiedad, sin el debido proceso legal” (due process of law). Este derecho constitucional al “debido proceso legal” ha sido interpretado por la Suprema Corte de ese país, como un derecho constitucional que tiene por objeto proteger al individuo contra el ejercicio arbitrario del poder gubernamental y asegurar a todos los ciudadanos la misma protección de la ley. Es el mismo derecho que nuestra constitución establece en sus artículos 14 y 16.¹⁹

MÉXICO

- Se faculta a la autoridad, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, a través de la visita domiciliaria, dicha facultad debía estar fundada y motivada.

En otro orden de ideas, la regulación de la visita domiciliaria en el artículo 16 Constitucional, tuvo sus antecedentes históricos en México, empezando desde la Constitución Política de la Monarquía Española, conocida como la de *Cádiz*, emitida el 19 de marzo de 1812, la cual establecía para efectos de este estudio lo siguiente:

PRIMER ANTECEDENTE

Artículo 306 de la Constitución Política de la Monarquía Española de Cádiz, del 19 de marzo de 1812.

ARTICULO 306. No podrá ser allanada la casa de ningún español, sino en los casos que determine la ley para el buen orden y seguridad del estado.

¹⁹ ORRANTÍA ARELLANO, Fernando A, Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, Segunda edición, Editorial Porrúa, México 2001, p.16.

SEGUNDO ANTECEDENTE

Artículos 28, 32 y 33 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingan el 22 de octubre de 1814:

ARTICULO 28. Son tiránicos y arbitrios los actos ejercidos contra un ciudadano sin las formalidades de la ley.

ARTICULO 32. La casa de cualquier ciudadano es un asilo inviolable. Sólo se podrá entrar en ella, cuando haya incendio, una inundación, o la reclamación de la misma haga necesario ese acto.

ARTICULO 33. Las ejecuciones civiles y visitas domiciliarias sólo deberán hacerse durante el día, y con respecto a la persona y objeto indicado en el acto que mande la visita y ejecución.

TERCER ANTECEDENTE

Artículos 10 Y 12 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscritos en la Ciudad de México el 18 de diciembre de 1822:

ARTICULO 10. La casa de todo ciudadano, es un asilo inviolable. No podrá ser allanada sin consentimiento del dueño o de la persona que en el momento haga veces de tal, que no podrá negar a la autoridad pública para el desempeño de sus oficios. Esto se entiende en los casos comunes; pero en los delitos de lesa-majestad divina humana, o contra las garantías, y generalmente en todos aquellos en que el juez, bajo su responsabilidad, califique que la ligera tardanza que demandan estas contestaciones puede frutar la diligencia, procederá al allanamiento del modo que estime mas seguro, pero aun en esta calificación quedara sujeto a la misma responsabilidad.

ARTICULO 12. La propiedad es inviolable, la seguridad, como resultado de esta y de libertad.

CUARTO ANTECEDENTE

Artículo 152 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, sancionada por el Congreso General Constituyente el cuatro de octubre de 1824:

ARTICULO 152. Ninguna autoridad podrá librar orden para el registro de las casas, papeles y otros efectos de los habitantes de la república, si no es en los casos expresamente dispuestos por la ley, y en la forma que esta determina.

QUINTO ANTECEDENTE

Artículo 2 fracción IV, El Congreso General establece las leyes Constitucionales de 1836:

ARTÍCULO 2. Son derechos del mexicano:

IV.- No poderse catear su casa y sus papeles, sino es en los casos y con los requisitos literalmente prevenidos en las leyes.

SEXTO ANTECEDENTE

Artículo 7 fracciones XIV, del primer proyecto de la Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 25 de agosto de 1842:

ARTICULO 7. La constitución declara a todos los habitantes de la república el goce perpetuo de los derechos naturales de libertad, igualdad, seguridad y propiedad en las disposiciones siguientes:

XIV. Solamente en los casos literalmente prevenidos en las leyes pueden ser cateada la casa de un individuo, y solo pueda catearla su propio juez en persona. Tampoco pueden serlo sus papeles, si no es persecución aparezca una semiplena prueba de los que aquellos pueden contribuir a su esclarecimiento.

SEPTIMO ANTECEDENTE

Artículo 5, fracción XIV, del voto particular de la minoría de la Comisión Constituyente de 1842, fechada en la Ciudad de México el 26 de agosto del mismo año:

ARTICULO 5. La comisión otorga a los derechos del hombre, las siguientes garantías:

XIV. Ninguna casa puede ser cateada sino de día, por los funcionarios a quienes la ley cometa esa atribución y previa la orden del juez competente, dada en virtud de una información de que resulte semiplena prueba de que en ella se oculta o cometa algún delito. La correspondencia o papeles privados, son inmunes de todo registro.

OCTAVO ANTECEDENTE

Artículo 9 fracción X. De las Bases Orgánicas de la República Mexicana Acordadas por la Honorable Junta Legislativa establecida conforme a los Decretos de 19 Y 23 diciembre de 1842. Sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional con arreglo a los mismos decretos, el día 12 de junio de 1843, y publicadas por Bando Nacional el día 14 del mismo.

ARTICULO 9. Derechos de los habitantes de la República:

X. No será cateada, ni registrados los papeles de ningún individuo. Si no en los casos y con los requisitos literalmente prevenidos en las leyes.

NOVENO ANTECEDENTE

Artículo 5 del Acta Constitutiva y sus Reformas de 1847, sancionadas por el Congreso Extraordinario Constituyente de los Estados Unidos Mexicanos, el 18 de mayo de 1847, Jurado y Promulgado el 21 del mismo.

ARTICULO 5. Para asegurar los derechos del hombre que la constitución reconoce, una ley fijara las garantías de libertad, seguridad, propiedad e igualdad de que gozan todos los habitantes de la república, y establecerá los medios de hacerlas efectivas.

DECIMO ANTECEDENTE.

Artículo 5 del Proyecto de la Constitución Política de la Republica Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 16 de junio de 1856:

ARTICULO 5. Todos los habitantes de la república, así en sus personas y familias como en su domicilio, papeles y posesiones, están a cubierto de todo atropellamiento, examen o cateo, embargo o secuestro de cualquier persona o cosa, excepto en los casos prefijados por las leyes y con la indispensable condición de que se proceda racionalmente y de que la autoridad competente exprese en su mandato escrito la causa probable del procedimiento, sostenida por la afirmación, al menos de un testigo, y señale y describa el lugar en que debe ser registrado el lugar o la persona que debe ser secuestrada. En el caso de delito infraganti, toda persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

DECIMO PRIMER ANTECEDENTE

Artículo 16 de la Constitución Política de la República Mexicana sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857:

ARTICULO 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. En este caso de delito infraganti, toda persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata.

DECIMO SEGUNDO ANTECEDENTE

Artículo 63 del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, dado en el Palacio de Chapultepec, el 10 de abril de 1865:

ARTICULO 63. No será cateada la casa ni registrados los papeles de ningún individuo, sino en virtud de mandato escrito y en los casos y con los requisitos literalmente prevenidos por las leyes.

DECIMO TERCER ANTECEDENTE

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, que reforma la del 5 de febrero de 1857. Venustiano Carranza, Primer Jefe del Ejercito Constitucionalista, encargado del Poder Ejecutivo de los Estados Unidos Mexicanos, hago saber:

ARTICULO 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse orden de aprehensión o detención, sino por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquellas por declaración, bajo protesta de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquier persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad inmediata solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial, y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su mas estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial.

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente

debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

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

Respecto de lo anterior, para que el ciudadano estuviera obligado a contribuir al gasto publico, tal y como lo señala nuestro actual articulo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal, ésta tuvo sus orígenes a su vez, en la misma Constitución Política de la Monarquía Española (conocida como la de *Cádiz*), de dicha Constitución se desprenden los siguientes artículos:

ARTÍCULO 8.- También está obligado todo español, sin distinción a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado.

ARTÍCULO 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

ARTÍCULO 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos.

1.5 - EVOLUCION DE LA VISITA DOMICILIARIA

La Constitución de 1917 analizó y diferencio las características de lo que es un cateo y una visita domiciliaria, por lo que quiso que las formalidades previstas para los cateos regularan las visitas domiciliarias, dada la similitud que en algunos aspectos guardan ambos.

Los antecedentes constitucionales siempre mantuvieron el espíritu de protección, libertad y salvaguarda de los derechos del ciudadano, el cual lo conforma su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, por lo que la evolución del artículo 16 Constitucional es uno de los preceptos de mayor importancia, ya que otorga una protección al gobernado a través de la garantía de legalidad, lo cual al ser éste sumamente amplio y eficaz, otorga al ciudadano una protección a su esfera jurídica contra cualquier afectación que pueda realizar cualquier autoridad.

El constituyente de 1917, se preocupó en establecer la diferencia que existe entre un cateo y una visita domiciliaria, por lo que si nos remitimos en los antecedentes del artículo 16 de la Constitución Federal, tanto el cateo como la visita domiciliaria estaban contenidos en el mismo párrafo, y eso nos habla de que existía una similitud y que por lo tanto iba a darse muchas confusiones en la aplicación y actuación de los mismos.

Para tener más clara la idea de lo que es la visita domiciliaria y un cateo, tenemos los siguientes:

- La orden de cateo solo puede ser expedida por una autoridad judicial, en tanto que la autoridad administrativa expide una orden de visita domiciliaria.
- En el ámbito fiscal, la visita domiciliaria tiende a que el visitado exhiba o muestre a los visitadores libros y papeles indispensables para demostrar el cumplimiento a las obligaciones fiscales.
- El cateo tiene su finalidad en la localización de personas y objetos relacionados en la comisión de un delito.

Ambas figuras tiene en común la introducción incluso violenta de un funcionario o empleado en un domicilio particular, difieren además en la autoridad que las decreta, en su finalidad y alcances, pues en tanto que el propósito que persigue el cateo es el de localizar personas y objetos relacionados con la comisión de un delito, pudiendo extenderse al registro hasta el mas apartado rincón y

prácticamente sobre todas las cosas o personas que se buscan y recogerse los objetos materia del delito, el instrumento materia del mismo, libros, papeles y otros objetos que puedan servir para la comprobación del delito o de la responsabilidad del inculcado, la inspección domiciliaria administrativa debe limitarse al examen de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.²⁰

La evolución que tuvo el artículo 16 Constitucional con relación a la visita domiciliaria, fue muy importante a la esfera jurídica del gobernado, pues se establecieron mayores protecciones al gobernado; es decir, el artículo 16 Constitucional es el icono para la practica de la visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal, siendo que ésta autoridad deberá sujetarse a las formalidades que se establecen para los cateos, en este orden de ideas, el acto de molestia que practica la autoridad administrativa al particular deberá de estar precedida por el requisito *sine quanon* que es el mandamiento escrito, con el objeto de comprobar el reglamento de policía, de los sanitarios o de las disposiciones fiscales.

Para que tenga validez la visita domiciliaria practicada por la autoridad administrativa, es necesario el levantamiento del acta circunstanciada, la cual es el documento en el que hará constar todos los hechos que ocurrieron en la diligencia, en presencia de dos testigos designados por el visitado o en ausencia o negativa lo señalarán los visitadores, la autoridad que corresponda debe hacer cumplir las leyes respectivas mediante resoluciones que procedan dirigido al particular afectado dándole a conocer la competencia constitucional de la autoridad que lo expida, así como también de la expresión de los fundamentos legales que apoyen el acto de molestia de que se trate, así como de los motivos de aplicación.

La ley secundaria que va a regular el procedimiento de la visita domiciliaria es el Código Fiscal de la Federación, el cual fue emitido en 1936, conocido como la Ley

²⁰ CARTAS SOSA, Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Editorial Themis, México 2003, p. 47.

de Justicia Fiscal, posteriormente se emitió el Código Fiscal de la Federación (conocido así actualmente).

Con todo lo anterior, puedo concluir que la autoridad administrativa obtuvo su facultad de comprobación, a través de las reformas que se hicieron al actual artículo 16 de la Constitución General de la República, del cual se desprende que podrá practicar visitas domiciliarias al particular, con el objeto de comprobar que se han cumplido con las disposiciones fiscales, provocando molestia al gobernado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, el cual deberá la autoridad administrativa de cumplir con los requisitos que enmarca dicho precepto Constitucional, fundando y motivando su acto de molestia.

CAPITULO 2

LA AUTORIDAD FISCAL Y LOS CONTRIBUYENTES

2.1 - AUTORIDAD FISCAL CONTEMPORANEA

El fisco esta investido de potestad tributaria otorgada por el estado y que a su vez éste le confiere dos tipos de obligaciones una principal y otra secundaria, la primera consiste en percibir contribuciones, tal y como lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos sin discriminación alguna, según sus atribuciones”.

Revisión 4684/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial, No. 9, Pág. 297.

Haciendo una distinción importante entre recaudación y cobranza Antonio Jiménez González señala lo siguiente:

*“La recaudación viene a constituir una función de tipo pasivo, es decir, solo implica el hecho de percibir los ingresos que por concepto de contribuciones pagan los sujetos obligados en forma voluntaria. Por el contrario la cobranza presupone el incumplimiento de parte del sujeto obligado, razón por la cual se impone la adopción de una serie de medidas y la puesta en marcha de toda una serie de actos encaminados a lograr, aun utilizando medios coactivos, el cumplimiento de las obligaciones insatisfechas”.*¹

¹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. cit, p.355.

En este orden de ideas, la autoridad hacendaría debe hacerse llegar de ingresos derivados en impuestos, ya sea que él contribuyente cumpla de manera espontánea o bien que a los sujetos obligados se les exija de manera coactiva el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Las obligaciones secundarias consisten en que el fisco va a determinar créditos fiscales para hacer posible su percepción, así como también va a controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, llamándose también las obligaciones secundarias como obligaciones de hacer.

Para determinar si el particular cumple o no con sus deberes fiscales deben llevarse acabo una amplia gama de actos llevados acabo por órganos de la administración hacendaría el cual deben estar contenidos en la ley.

Para Antonio Jiménez González, señala que *“La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla tiene por finalidad verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales con la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conforme a derecho”*.²

El acto de molestia que practique la autoridad fiscal frente al contribuyente debe estar fundado y motivado, tal y como lo señala el artículo 16 Constitucional que en su primera parte dice:

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.

Todo acto de autoridad no debe dejar duda al principio de seguridad jurídica a que tiene derecho el particular; en tal sentido encontramos jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

² Ibidem, p.356.

AUTORIDADES.- No tienen mas facultades que las leyes les otorguen, pues si así no fuera, seria mas fácil suponer implícita todas las necesarias para ejecutar actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal. (Semanario Judicial de la Federación.- Tomo XII-514).

La autoridad encargada de tutelar el debido cumplimiento de las diversas normas jurídicas en materia fiscal será la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, integrada por dependencias que se encargan de manejar y en su caso de distribuir los recursos económicos de que dispone el gobierno federal para hacer frente a los gastos públicos, dicha Administración Pública Centralizada tiene su fundamento legal en los artículos 89 fracción I y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dicen:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Artículo 90. La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las leyes determinaran las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

Es importante señalar la relación que tienen la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a través de la cual se le va a otorgar a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público la facultad para velar el cumplimiento de las diversas disposiciones y obligaciones

fiscales, de conformidad con el artículo 2 fracción I y 31 fracción XI de dicha ley, que a la letra dice:

Artículo 2.- En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada.

Fracción I.- Secretarías de Estado.

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

Fracción 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.

La mencionada autoridad fiscal no puede actuar sola sino que es importante que cuente con un órgano desconcentrado para una mayor eficaz actuación en sus atribuciones tal y como lo señala el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que dice:

ARTÍCULO 17.- Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

El órgano que va a colaborar con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efecto de estar al tanto en el cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales por parte del contribuyente, es el órgano desconcentrado denominado **Servicio de Administración Tributaria**, conocido también con las siglas SAT, el cual reviste el

carácter de autoridad teniendo amplias facultades para verificar el acatamiento a las disposiciones fiscales; el fundamento legal del Servicio de Administración Tributaria, así como el señalamiento de sus atribuciones lo encontramos en los artículos 1 y 7 fracciones IV y VII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que dice:

Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley.

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

Fracción IV.- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales del orden federal.

Fracción 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.

De conformidad con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, este órgano desconcentrado SAT contara con unidades administrativas para el mejor desempeño de sus funciones, es decir, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, fungiendo como autoridad interna para llevar a cabo las revisiones fiscales al contribuyente, tal y como lo señala los artículos 1, 2 y 16 fracciones I, IX, XI y XV del Reglamento en comento que dice:

Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente de la

Republica y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Artículo 2.- Para el despacho de los asuntos de su competencia el Servicio de Administración Tributaria contara con las siguientes unidades administrativas:

- Unidades Administrativas Centrales
- Administración General de Aduanas
- Administración General de Asistencia al Contribuyente
- **Administración General de Auditoría Fiscal Federal**
- Administración General de Grandes Contribuyentes
- Administración General Jurídica
- Administración General de Recaudación
- Administración General de Innovación y Calidad
- Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de Información
- Administración General de Evaluación
- Unidad de Plan Estratégico y Mejora Continua
- Unidad de Programas Especiales
- Unidades Administrativas Regionales

Artículo 16.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

Fracción I.- Establecer las políticas, lineamientos y directrices que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas, así como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en las siguientes materias: revisión de las declaraciones de los contribuyentes y de los dictámenes de contador público registrado; visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección automatizado, y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales y aquellas a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales; embargo precautorio de

mercancías extranjeras respecto de las cuales no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país y las nacionales por las que no se exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mismas; procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación; resoluciones sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; liquidación e imposición de multas y sanciones por infracciones en todo lo concerniente a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal; verificación de saldos a favor a compensar y de determinación de cantidades compensadas indebidamente, incluida la actualización y recargos que haya lugar, así como de la imposición de las multas que correspondan; verificación del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive en materia de normas oficiales mexicanas; inspección y vigilancia de los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso respecto de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, así como declaración del abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad.

Fracción IX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, con la presentación de las solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de los bienes y mercancías que vendan; embargar precautoriamente los bienes y mercancías con motivo del incumplimiento de las obligaciones antes citadas y levantar el embargo precautorio en los casos que proceda.

Fracción XI.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e

informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo, así como autorizar prorrogas para su presentación; verificar el saldo a favor a compensar, determinar y cobrar las cantidades compensadas indebidamente, incluida la actualización y recargos a que haya lugar e imponer las multas correspondientes; emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión y el de prórroga del plazo para concluir la revisión; comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con la revisión.

Fracción XV.- Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales; reúna los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; autorizar prorrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar; comunicar a los contribuyentes, cuando así proceda, que surte efectos el aviso para presentar dictamen fiscal y el propio dictamen; y notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación con un tercero relacionado con éstos.

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal contara con unidades administrativas locales dentro de la circunscripción territorial que a cada uno le corresponda, tal y como lo señala el artículo 18 apartado A fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, con el objeto de ejercer las facultades que le confiere el artículo 16 del mencionado ordenamiento.

Artículo 18.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dentro de la circunscripción territorial que a cada uno corresponda, ejercer las facultades que a continuación se precisan:

A. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal:

Fracción II.-Las señaladas en las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXVI, XXVII, XXIX, XXXI, XXXIII y XXXVII del artículo 16 de este Reglamento.

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal podrán iniciar sus facultades de comprobación al particular respecto de su competencia, será ésta la autoridad fiscal que va a llevar acabo las mencionadas facultades hasta la emisión del oficio respectivo que de por concluidas las citadas facultades de comprobación.

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal estarán a su cargo de un Administrador Local que a su vez éste será auxiliado por subadministradores, jefes de departamento, coordinadores, supervisores, auditores, inspectores, verificadores, ayudantes de auditor y notificadores, con el fin de satisfacer las necesidades del servicio.

En este orden de ideas “La constitución delega en el poder legislativo, éste delega en el poder ejecutivo, éste delega en los secretario de estado y jefes de departamento administrativo y, por último, éstos delegan sus facultades en otros funcionarios, inclusive las que el ejecutivo, asigno a determinados titulares de unidades administrativas”.³

³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, **Las Facultades de Comprobación Fiscal**, Segunda edición, Editorial Porrúa, México 2001, p.21.

De esta tesitura para que los funcionarios y empleados de las administraciones locales de auditoría fiscal puedan ejercer las facultades de comprobación es necesario que se fije su competencia y su legitimidad, sin embargo es necesario diferenciar y no confundir entre lo que significa legitimidad y competencia.

La legitimidad esta referida a la persona, al individuo nombrado para un cargo público y la competencia se relaciona con la entidad que se le otorga a la autoridad.⁴

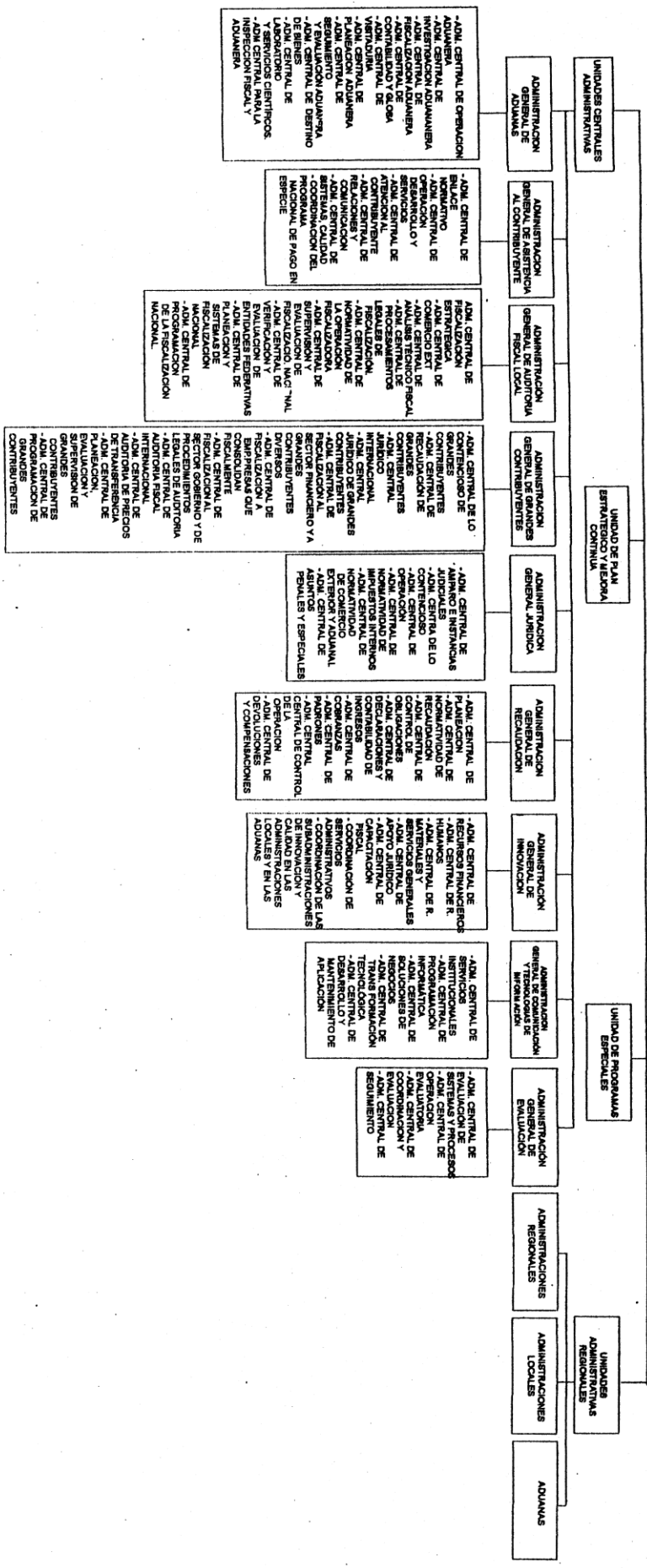
Podemos considerar que todo personal adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y organismos dependientes de esta Secretaría que realicen las funciones de fiscalización deberán de estar nombrados así como investidos por dichas facultades otorgadas por autoridad superior, mientras que la competencia se refiere a que la autoridad deberá de ser el órgano idóneo en la aplicación y ejercicio de la ley al caso en concreto.

Para entender como esta estructurada la autoridad fiscal, en la siguiente página se establece un diagrama, el cual nos va a ayudar a comprender mejor su funcionamiento.

Es de suma importancia que la autoridad sea la idónea para la practica de las facultades de fiscalización que le confiere la ley, ya que sino se estaría incurriendo en una causa de ilegalidad tal y como lo señala el artículo 51 fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo al expresar que se declara que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre la incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado, dicha fracción hace referencia a la competencia de la autoridad.

⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNES Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Segunda edición, Editorial Trillas, México 1994, p.79.

SHCP
SAT
JEFATURA



El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió sobre este requisito la siguiente jurisprudencia:

COMPETENCIA, SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.- Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad que consagran los artículos 14 y 16 Constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir con las formalidades esenciales que les dan eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación, de lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita es evidente que no se le otorgue la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito de competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, este en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o éstos se hallen en contradicción con la Ley Fundamental o la secundaria.

Precedente:

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal Primero Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. unanimidad de 18 voto, ponente: Carlos de Silva Nava, Secretario: Jorge D. Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el 19 de abril de 1994 por unanimidad de 17 votos de los Secretarios Ministros. México DF. 22 de abril 1994. Informe de la Suprema Corte 1994.

INSTANCIA PLENO. FUENTE: Gaceta de Semanario Judicial de la Federación, Época: 8° Número 77 mayo de 1994. Tesis J/p 1994 Pág.12.

Es por ello que quien emite un acto de molestia debe citar en él los ordenamientos y preceptos que le confieren las facultades que esta ejerciendo, con el fin de que el afectado pueda cerciorarse de que la competencia que se atribuye la autoridad en efecto la tiene conferida.⁵

La autoridad fiscal al practicar actos de molestia a la esfera jurídica del particular, deberá de realizarlo con apego a las formalidades esenciales que establece nuestro artículo 16 Constitucional, es decir, que todo acto de molestia que practique deberá de estar contenido en un mandamiento escrito, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha externado que si una autoridad responsable dicta una orden verbalmente es una razón mas para estimar violatorio del artículo 16 constitucional que exige entre otros requisitos que todo mandamiento de autoridad debe ser por escrito con el fin de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

Las autoridades administrativas están obligadas conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, a fundar y motivar sus actos, citando las disposiciones legales aplicables al caso, y las razones de su aplicabilidad a efecto de que los interesados puedan formular adecuadamente sus defensas; pues no basta que citen alguna razón, máxime si esta es inexacta o inadecuada; y cuando no lo hacen así, infringen las garantías que otorgan dichos artículos.⁶

⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Op. cit, p.21.

⁶ BURGOA ORIGUELA, Ignacio, Op. cit p.609.

Entendiéndose por fundamentación, el deber de la autoridad de invocar la norma jurídica aplicable al caso en concreto, mientras que la motivación es la adecuación de la norma jurídica al caso en concreto.

2.2 - FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL

El Código Fiscal de la Federación otorga a favor del contribuyente una serie de derechos que deben ser respetados por la autoridad fiscal, igualmente otorgada a su vez facultades a dichas autoridades para que puedan cumplir con las obligaciones que tienen encomendadas dentro del marco de la legalidad.

El artículo 42 del Código Tributario Federal, otorga facultades de comprobación a la autoridad fiscal para verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en términos de la ley tributaria vigente.

La autoridad fiscal podrá verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros, para ello vamos a entender la diferencia de cada uno de estos:

- “El contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en el supuesto previo por las leyes fiscales”.⁷

⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo A-CH, Décimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1999, p.729.

- El responsable solidario es aquella persona distinta del sujeto pasivo principal, el cual, sin haber realizado el hecho generador del impuesto se encuentra obligado al pago de la obligación fiscal por disposición de la ley.
- Se menciona a los terceros que son aquellas personas que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo ya sea de manera voluntaria o por mandato legal, los terceros no pueden tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias.

Aclarado lo anterior, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece además que tendrá facultades para comprobar la comisión de delitos fiscales ya sea por él contribuyente, los responsables solidarios o por los terceros; y por último aplicara tales facultades de comprobación para proporcionar información de manera conjunta a otras autoridades fiscales como pueden ser el Instituto Mexicano del Seguro Social o el Instituto al Fondo Nacional de Vivienda.

Así mismo el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece ocho fracciones, con el objeto de llevar acabo la revisión fiscal, el cual dependerá de la finalidad de cada revisión y obligación que pretenda corroborar, pero que finalmente todas ellas inician con una visita de la autoridad fiscal al domicilio del contribuyente, cabe agregar que la tercera fracción de dicho ordenamiento es la mas importante para la autoridad fiscal, consistente en la practica de la visita domiciliaria, en la cual la autoridad va hacerse llegar de forma directa y completa de todos aquellos elementos que la llevaran a determinar si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales, solicitando al contribuyente su contabilidad, facturas, recibos, entre otros elementos. Es importante que el uso de las facultades de comprobación por parte de la autoridad deba cumplir con los lineamientos que marca la Constitución Federal y el Código Tributario Federal, ya que si no se cumple con lo establecido dará como resultado la ilegalidad de la misma, a continuación se desarrollará cada una de las fracciones que contempla el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose en cada una de ellas las diferentes

opciones que tiene el fisco para realizar la verificación a las diversas disposiciones fiscales y son:

2.2.1 - Rectificación de Errores Aritméticos en las Formas Oficiales

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establece en la fracción uno, su primera facultad que dice:

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:

Fracción I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Los errores aritméticos pueden provenir de errores en el cálculo mecanográfico, el cual puede ir en perjuicio o a favor del fisco, y que va a dar origen a que se le solicite al contribuyente la presentación de la documentación necesaria para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Existe también la posibilidad de que dichos errores aritméticos no provengan del contribuyente sino del personal del fisco, debido a que la autoridad esta haciendo una mala aplicación o interpretación de la ley tributaria.

La autoridad fiscal solo se concretará con esta facultad a rectificar errores u omisiones que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos que presenten los contribuyentes, más no podrán rebasar o llevar acabo otras actividades que no le

este permitidas, ya que si las lleva acabo tendría que llevarse acabo otras facultades previstas en el Código Fiscal de la Federación, lo anterior se corrobora con el criterio sustentado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.,en el Juicio No. 100(A)- I -53/961049/94, que dice:

FACULTAD DE RECTIFICAR ERRORES ARITMETICOS QUE APAREZCAN EN LAS DECLARACIONES.- El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las facultades con que cuentan las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales, y su fracción I contiene la relativa de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; y al ejercerla la autoridad debe de constreñirse a verificar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrolladas por el contribuyente para constatar si los resultados obtenidos por este y manifestados, son o no la verdad real; porque si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal citado, cuyo ejercicio si permite determinar dichas diferencias.

Juicio No. 100(A)-I-53/961049/94

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación enero de 1997. Pág. 7.

El artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación, tiene relación con los artículos 76 (Monto de multas en los casos de omisión de pago), 78 (Multas ante omisiones por error aritmético) y 151 (Reglas para el embargo) del Código en comento y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, artículo 19 apartado A-XIII (La Administración General de Grandes Contribuyentes podrán requerir la rectificación de errores u omisiones en documentos autorizados), 21-II (Las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes podrán requerir la

rectificación de errores u omisiones en documentos autorizados), 25 fracción XXI (La Administración General de Recaudación, podrá requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en documentos autorizados en coordinación con la Administración General de Grandes Contribuyentes) y 27 fracción II (Las Administraciones Locales de Recaudación podrán requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en documentos autorizados en coordinación con las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes).

2.2.2 - Revisión de la Contabilidad

En la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, encontramos la segunda facultad de comprobación de la autoridad fiscal, comúnmente conocida como de escritorio o de gabinete.

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

Por contabilidad vamos a entender que es *“una técnica que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afectan el patrimonio de las entidades.”*⁸

El objeto principal que tiene esta facultad de comprobación es que la autoridad fiscal se allegue de información de una manera sencilla y practica, requiriéndole al contribuyente, responsable solidario o terceros de información o documentos contables exhibiéndolos en el domicilio fiscal, establecimiento o en las oficinas de la autoridad, sin necesidad de llevar acabo un procedimiento mas complejo y laborioso como es la visita domiciliaria.

⁸ BARANDIRAN, Rafael, **Diccionario de Términos Financieros**, Segunda edición, Editorial Trillas, México 1990, p.34.

Para que pueda llevar acabo la autoridad fiscal su facultad de revisión, debe previamente emitir un oficio de solicitud de información precisando su objeto, esto es, lo que va a revisar de manera clara y precisa y no de forma genérica, así como también deberá cumplir con las formalidades esenciales de todo acto de molestia por parte de la autoridad en relación con el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, así como también de los requisitos complementarios que señala el artículo 38, 46 A y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, otorgándole así al particular certeza y seguridad jurídica; para confirmar lo anteriormente expuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitido la siguiente jurisprudencia:

REVISION DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTICULO 16, PARRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SOLO LA DOCUMENTACION QUE REQUIERE, SINO TAMBIEN LA CATEGORIA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.-

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 Constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro "FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.", definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario, aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre

los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y Proporcionar información a autoridades hacendarías diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no solo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares.”

Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII. Agosto de 2000. Tesis 2ª /J68/2000.P.261.

En tal tesitura si bien es cierto se esta en presencia de una revisión fuera de visita domiciliaria, motivo por el cual no existe orden de visita sino una orden de solicitud de informes o datos, no menos cierto es que se debe cumplir con ciertos requisitos o formalidades, respetando así los principios de seguridad jurídica y legalidad contenidos en nuestra Constitución Federal y Código Fiscal de la Federación, ya que al estar frente a una revisión de gabinete no significa que la autoridad se encuentre exenta de cumplir o satisfacer con la formalidad prevista en la norma para su actuar, que no solo comprende lo señalado en los cuerpos normativos

mencionados son también la formalidad que se desprende de los criterios jurisprudenciales emitidos por los tribunales.⁹

El contribuyente debe estar siempre preparado y ser cumplido con sus obligaciones fiscales, ya que la autoridad fiscal al tener artículo expreso como lo es el numeral 42-A párrafo segundo, realiza de forma espontánea sus facultades de comprobación, en cualquier momento, por lo que el sujeto pasivo de la obligación fiscal no debe ver dichas facultades como un “*terrorismo fiscal*”, toda vez que es obligación del contribuyente llevar su contabilidad con verdad y claridad, a sabiendas de que toda alteración constituye una falsificación; contabilidad con verdad que al momento de revisar la documentación contable por parte de las autoridades fiscales determine que lo manifestado por el contribuyente está apegado a la realidad y, por ende, no puede existir ningún delito ni responsabilidad de ninguna especie para el contribuyente; así mismo, con respecto a la “la claridad de la contabilidad debe servir para que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se reduzcan al menor tiempo posible con el consiguiente ahorro para contribuyentes y contadores.”¹⁰

El artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación tiene relación con los artículos 26 (responsabilidad solidaria), 28 (Obligaciones en Materia Contable), 45 (Obligaciones de los Visitados), 46-A (Plazo en que las Autoridades Fiscales deberán concluir la Visita a los Contribuyentes), 48 (Información Fuera de la Visita Domiciliaria) y 51 (Determinación de las Contribuciones Omitidas mediante Resolución, por parte de las Autoridades Fiscales que conforme al artículo 48 conozcan de hechos u omisiones) del Código Fiscal citado; 44 bis (Cancelación de requerimientos a través de la exhibición de avisos o declaraciones) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; 16 fracción XI (La Administración General de Auditoría Fiscal Federal tendrá la facultad de requerir a los contadores que proporcionen la contabilidad respectiva), 18 fracción II (Las Administraciones Locales

⁹ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, **La ilegalidad en las Revisiones Fiscales**, Primera edición, Editorial Porrúa, México 2004, p.136.

¹⁰ LOPEZ CRUZ, Fernando, **Dictamen Fiscal**, Décimo tercera edición, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2004, p.22.

de Auditoría Fiscal a través de sus visitadores tendrán la facultad de solicitar de los contadores la contabilidad respectiva) y 19 apartado A fracción XXXV (La Administración General de Grandes Contribuyentes, podrán requerir a los contadores la contabilidad respectiva) del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

2.2.3 - Practicar Visitas Domiciliarias

El artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, establece la tercera facultad de comprobación por parte de la autoridad fiscal, que dice:

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

Podemos señalar que esta, es la facultad mas importante de la autoridad fiscal, ya que consiste en un procedimiento mas completo, el cual determinara si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales, a través de la revisión de la contabilidad, bienes y mercancías en el domicilio del contribuyente, pero como toda revisión o acto de molestia por parte de la autoridad fiscal deberán de estar con apego al texto constitucional así como a las leyes ordinarias, que de no acatarlas estaríamos en presencia de un acto administrativo ilegal.

Es importante citar que la practica de la visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal es mas común en la actualidad del país, debido a que el estado a través de la hacienda pública requiere de ingresos para sufragar el gasto público, debido a que existe incumplimiento de los particulares con el pago de sus contribuciones, es por ello que el fisco emite frecuentemente la emisión de ordenes de visitas domiciliarias.

De esta guisa podemos establecer que uno de los medios de control es la visita domiciliaria como la “forma más enérgica y representativa de un acto de fiscalización tributaria.”¹¹

Razón por la cual no siempre es realizada la visita domiciliaria con apego a la Norma Fundamental y al Código Tributario Federal, debido a que existe en muchas ocasiones desconocimiento y falta de preparación del personal adscrito al Servicio de Administración Tributaria, sin dejar de señalar a su vez las actuaciones arbitrarias del mencionado personal al practicar visitas domiciliarias.

De lo anterior se aprecia que lo recomendable para el particular será que la persona que atienda la diligencia de la visita domiciliaria será indiscutible su abogado o en su defecto la persona mas allegada al fisco como lo es el contador, pero bajo los lineamientos e indicaciones de un abogado, ya que habrá situaciones que desconozca la persona ajena al derecho fiscal y que son trascendentales para la estructura de la defensa que en un futuro acontezca.¹²

Las ilegalidades en que pueden incurrir las autoridades fiscales al ejercer la función de vigilancia para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los gobernados son muchas, por lo que sus actos deben ajustarse forzosamente a la Constitución Federal y a las demás leyes relativas. En el siguiente capítulo explicare de una forma precisa y detallada las formalidades y el procedimiento a seguir por parte de la autoridad fiscal, con la finalidad de que se respeten las garantías que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación tiene ingerencia con los artículos 26 (Responsabilidad Solidaria), 28 (Obligaciones en materia contable), 43 (Datos adicionales de la Orden de Visita), 44 (Reglas sobre Visitas domiciliarias), 45 (obligaciones de los visitados), 46 (Reglas para la Visita

¹¹ MARTINEZ VERA, Rogelio, **La Fiscalización de Impuestos Federales**, Monterrey NL 1981, p.57.

¹² SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, Op. cit, p. 36.

Domiciliaria), 46-A (Plazo en que las Autoridades Fiscales deberán concluir la visita a los contribuyentes), 47 (Conclusión anticipada de las Visitas por parte de las Autoridades Fiscales en el caso que se indica), 85 (Infracciones relacionadas con el ejercicio de la Facultad de Comprobación) y 86 (Multas relacionadas con el ejercicio de las Facultades de Comprobación que se mencionan en el artículo 85) del Código en comento; 16 fracción VII (Le compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal el ordenar y practicar Visitas Domiciliarias), 18 fracción II (Le compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal practicar Visitas Domiciliarias), 19 apartado A- XXX (Le compete a la Administración General de Grandes Contribuyentes ordenar y practicar Visitas Domiciliarias) y 21 fracción II (Le compete a las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes la practica de las Visitas Domiciliarias) del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

2.2.4 - Revisión de Dictámenes

El artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece su cuarta facultad de comprobación por parte de la autoridad fiscal, que dice:

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

Esta facultad consiste en la revisión de los dictámenes financieros emitidos por contador público autorizado con relación a los estados financieros, operaciones de enajenación de acciones, así como también la declaratoria por solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado de los contribuyentes.

Cabe destacar que la autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación desde el momento en que revisa los dictámenes emitidos por el contador público autorizado, el cual se debe solicitar primeramente al contribuyente el dictamen emitido, y posteriormente al contador público llamado también dictaminador, aun y cuando el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación establezca que primeramente se requerirá al contador público el dictamen que haya formulado, es importante establecer que es al contribuyente primeramente al que se le solicita dicha información debido a que el dictaminador no tiene ninguna ingerencia en la relación jurídica tributaria, ya que éste solamente es un auxiliar en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Por lo anteriormente expuesto, la siguiente tesis nos dice:

FACULTADES DE COMPROBACION, EL REQUERIMIENTO DE INFORMES Y DOCUMENTOS FORMULADOS AL CONTADOR PUBLICO NO IMPLICA EL INICIO DE LAS.-

Es verdad que inicialmente la autoridad fiscal, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 42 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, requiere al contador público que dictamina los estados financieros del contribuyente, diversa información para su revisión. Asimismo, el diverso artículo 55 del Reglamento del ordenamiento antes invocado también establece que la autoridad hacendaria podrá requerir diversa información y documentación tanto al contador publico autorizado como al contribuyente y a terceros relacionados con éste o a responsables solidarios; sin embargo, en el primer caso, es decir, cuando el requerimiento es formulado al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, porque esto solo constituye un acto previo; además de conformidad con lo dispuesto por el numeral 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente a los terceros relacionados con éste o responsables

solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparezcan en el dictamen y demás documentos.

Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV. Noviembre de 2001. Tesis I.7° .A.J/14.P.407

Vamos a entender por dictamen: *“El informe que rinde un perito o experto en cualquier arte, profesión o actividad en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen o análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos sobre una materia específica.”*¹³

En materia fiscal vamos a entender por dictaminador que es el contador público autorizado y registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para avalar los hechos contenidos en los estados financieros de los contribuyentes y su cumplimiento de las disposiciones fiscales.¹⁴

Es importante establecer que el dictaminador, que en este caso es el auxiliar en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, deberá de estar registrado ante la autoridad fiscal de conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. De igual manera el dictamen que emita el contador público deberá ser formulado con imparcialidad profesional y con una exacta interpretación a las leyes tributarias tal y como lo señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, debido a que existe muchos problemas de interpretación de la ley por parte de los contadores, y es por ello que en muchas de las ocasiones los contribuyentes pagan contribuciones que legalmente no estaban obligados a pagar.

¹³ Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo D-H, Cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1991, p.1135.

¹⁴ LÓPEZ CRUZ, Fernando, Op cit, p.27.

Es importante precisar que el dictamen que emita el contador público autorizado “se presumirán por ciertos” tal y como lo señala el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, pero esto no significa que sea una verdad absoluta o que se este coartando la facultad de revisión que tiene la autoridad fiscal competente, ya que quedara sujeto a revisión de la autoridad señalada.

Por lo que podemos resaltar que un dictamen no es considerado un acto que tenga fe pública, ya que tiene que ser revisado por la autoridad fiscal competente.

El artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación tiene relación con los artículos 32-A (Personas Obligadas a Dictaminar los Estados Financieros por Contador Público Autorizado) y 52 (Requisitos del Dictamen) del Código mencionado; 44 bis-1 a 58 (Capítulo III, De Las Facultades de las Autoridades Fiscales, Sección I de los Dictámenes de Contadores Públicos) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; 16 fracción XV (Compete a la Administración General de Auditoria Fiscal Federal revisar los Dictámenes formulados por Contador Público registrado), 18 fracción II (Las Administraciones Locales de Auditoria Fiscal le compete revisar los Dictámenes formulados por Contador Público registrado), 19 apartado A-XXXVII (La Administración General de Grandes Contribuyentes le compete recibir y revisar los dictámenes sobre los Estados Financieros), 21 fracción II (Le compete a las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes recibir y revisar los Dictámenes sobre los Estados Financieros) del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

2.2.5 - Revisión de Comprobantes Fiscales

El artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación, establece la quinta facultad de comprobación por parte de la autoridad fiscal que a la letra dice:

Fracción V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de

comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

Esta facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal tiene cuatro propósitos: el primero es verificar en el domicilio del particular o contribuyente la expedición de comprobantes fiscales, verificación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con marbete o precinto o que hayan sido destruidos de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

La autoridad fiscal deberá de constituirse en el domicilio fiscal del contribuyente cumpliendo con las formalidades esenciales que enmarca el artículo 16 Constitucional así como del artículo 49 del Código Tributario Federal, es menester que la autoridad fiscal al llevar a cabo esta revisión deberá de expedir una orden de visita domiciliaria, especificando de forma clara y precisa el acto de molestia, su desarrollo será distinto a la visita domiciliaria que señala el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Es importante señalar que las personas designadas para la verificación deberán estar contenidas en la orden de visita y que por lo menos no podrán ser auto designados por ellos mismos, ya que esto originaría inseguridad jurídica al particular;

es trascendental a su vez que dicha visita de inspección se establezca la fundamentación y motivación al acto de molestia.

Cabe resaltar que al momento que los visitadores se constituyan en el domicilio fiscal del particular con la entrega de la orden de verificación, según lo que establece el artículo 49 fracción II del Código Fiscal de la Federación, podrá entenderse el acto de molestia con el visitado o contribuyente o con su representante legal, o con el encargado o con quien se encuentre presente en el lugar visitado indistintamente, es decir, hace a un lado lo que indica el artículo 44 fracción II (Si al presentarse los visitadores al lugar donde se va a practicar la diligencia no estuviera el visitado o su representante dejaran citatorio con la persona con quien 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) del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior es digno de citar el criterio emitido por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que dice:

NOTIFICACION PERSONAL.- ES VÁLIDA Y SURTE EFECTOS LEGALES, CUANDO SE PRACTICA CON LA PERSONA A QUIEN SE DIRIJE EL ACTO A NOTIFICAR.- La notificación de los actos impugnados surten sus efectos legales, aun y cuando en la diligencia correspondiente se cometa algún vicio formal, cuando la notificación cumple con su objeto de dar a conocer el acto administrativo a la persona a quien se dirige, tomando en cuenta que el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, establece que *la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento*, ya que el objetivo de toda notificación se cumple al hacerse entrega del documento a la persona a quién éste se dirige y tiene conocimiento de su

contenido, sin que sea necesario practicar un citatorio previo, ni requerir su presencia, dado que la diligencia se entendió con él mismo.

Juicio N. 3281/04-05-02—7.—Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de junio de 2004, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor; Héctor Carrillo Máynez.- Secretario: Lic. Ernesto Alfonso Rosales Arcaute.

Como toda visita domiciliaria, se levantara acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes detectadas durante la visita, no olvidando que el acta deberá ser firmado por dos testigos y no por uno de ellos, así como también estampara su firma las personas que hayan intervenido.

En materia de verificación, la autoridad fiscal no emite actas parciales o acta final, emitirá una resolución, consistente en: multas (artículos: 80 Multas por Infracciones relacionadas con el RFC, 82 Multas por Infracciones relacionadas con la Obligación de Presentar Declaraciones, 86-B Multas a quienes cometan Infracciones relacionadas con la Obligación de Adherir Marbetes o Precintar los Envases o Recipientes que contengan Bebidas Alcohólicas, 86-F Multa aplicable a quienes cometan Infracciones de los Fabricantes, Productores o Envasadores de Bebidas Alcohólicas, Cerveza, Bebidas Refrescantes y Tabacos y Tabacos Labrados), clausuras temporales de los establecimientos del contribuyente o poseedor de los bienes por un plazo de 3 a 15 días, y se impondrá prisión ante las infracciones que se cometan sobre el RFC; sobre esta situación el Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha establecido la siguiente tesis que dice:

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES. NO ES REQUISITO PARA SU VALIDEZ,

QUE EN ELLA SE LEVANTEN ACTAS PARCIALES Y ACTA FINAL.- El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece una norma general aplicable respecto de las visitas domiciliarias que realice la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación; por su parte, el artículo 49 del mismo ordenamiento establece una norma especial, aplicable respecto de las visitas domiciliarias, cuando éstas tengan por objeto verificar que el contribuyente visitado expida comprobantes fiscales. El artículo 49 antes mencionado dispone en su fracción IV que en toda visita domiciliaria se levantara acta en la que se hará constar circunstanciadamente los hechos u omisiones conocidos por los visitadores o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección, sin hacer mención expresa de que deban levantarse actas parciales y acta final. Consecuentemente, atendiendo al principio de especialidad, conforme al cual la norma especial deroga a la general, debe concluirse que no es validamente exigible que en las visitas domiciliarias que se efectúen conforme a este último precepto, se levanten actas parciales y acta final.

Amparo Directo 5992/2001. Mario Quezada Molina. 21 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Arturo Camero Ocampo. Secretario: Lic. Alfredo Cid García. I.12o.A., Núm.: 9 A.

2.2.6 - Práctica de Avalúos

La sexta facultad que se otorga a la autoridad fiscal se encuentra establecida en el artículo 42 fracción VI, que a la letra dice:

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

Tiene por objeto regular dos situaciones, la primera es practicar u ordenar que se practique avalúo con respecto a toda clase de bienes con el fin de determinar el valor de lo estimado para efectos fiscales, de conformidad con el artículo 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la segunda consiste en verificar físicamente la tenencia de toda clase de bienes incluso durante su transporte, mercancías nacionales como mercancías de procedencia extranjera.

La autoridad fiscal a través de la Administración General de Aduanas, de conformidad con el artículo 10 fracciones XI y XII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, emitirá una orden de revisión de mercancías, la cual deberá previamente cumplir con las formalidades que nos enmarca el primer párrafo del artículo 16 Constitucional; en dos aspectos principales: el primero, hace referencia a que la verificación puede darse cuando las mercancías se encuentran en tránsito, y el segundo cuando la mercancía se encuentra dentro del domicilio del contribuyente; al respecto los Tribunales Colegiados de Circuito emiten la siguiente jurisprudencia:

ORDENES DE VERIFICACION DE BIENES O MERCANCIAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA CONFORME AL ARTÍCULO 42 FRACCION V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO, PUEDEN GIRARSE NO SOLO PARA LA VERIFICACION DE SU LEGAL ESTANCIA EN EL PAIS CUANDO LOS BIENES O MERCANCIAS SE ENCUENTREN EN TRANSITO, SINO TAMBIEN DENTRO DEL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE. Resulta ilegal interpretar el artículo fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente durante mil novecientos noventa y cuatro, en el sentido de que únicamente faculta a la autoridad fiscal para verificar mercancías de procedencia extranjera, incluidos sus medios de transporte, que se encuentren en tránsito, dado que al disponer que “La Secretaria de Hacienda y Crédito público a fin de comprobar que los

contribuyentes o responsables solidarios 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, estará facultada para:.....V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.”, se debe entender que las autoridades pueden ejercer esa facultad de comprobación también en el domicilio de los contribuyentes, si así se autoriza en la orden respectiva, porque dicho precepto no limita a la autoridad fiscal para ejercer esa facultad únicamente dentro de su circunscripción territorial en calles, avenidas o carreteras, sino que precisamente por indicar que se podrán verificar las mercancías, incluso durante su transporte, se desprende que no solo en ese supuesto se pueden verificar físicamente las mercancías, sino que la autoridad válidamente puede ordenar que éstas sean verificadas en el domicilio del contribuyente, cumpliendo con los requisitos que el artículo 16 constitucional establece para los cateos.

Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV. Agosto de 2001. Tesis VI.1 A.P.1380.

En este tipo de facultades que cuenta la autoridad fiscal implica revisar si los contribuyentes están cumpliendo con el pago de impuestos respecto de las mercancías de que se traten, de no ser así se regulara su procedimiento de conformidad con la Ley Aduanera en concordancia con el artículo 42 fracción VI del Código Tributario Federal.

2.2.7- Recabacion de Informes de Funcionarios

Como séptima facultad que se otorga a la autoridad fiscal se establece en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

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

La autoridad fiscal podrá solicitar información a otras autoridades fiscales como el Instituto Mexicano de Seguro Social, al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda, con el fin de saber si esta cumpliendo él contribuyente con sus obligaciones fiscales de acuerdo como lo establece el Código Fiscal de la Federación.

Dicha solicitud que emita la autoridad fiscal con otras autoridades deberá de estar fundada y motivada en razón de que desea recabar informes de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros.

2.2.8 - Formulación de Denuncias y Querellas

En la fracción VIII del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, le otorga a la autoridad fiscal la siguiente facultad:

Fracción VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrella o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de policía judicial; y la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe será coadyuvante del ministerio público federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Para proceder penalmente por los delitos fiscales en el ámbito federal, es fundamental que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público formule querrella ante el ministerio público por la conducta ilícita cometida por el presunto responsable, y porque provoco daños o posibles daños a las finanzas públicas del estado, por lo que amerita una pena mas rigurosa que la simple sanción administrativa.

La querrela se conceptúa como una facultad que pertenece a la persona ofendida por la comisión de un delito, para hacer del conocimiento de las autoridades competentes los hechos o situaciones que a su juicio son constitutivos de una conducta ilícita penalmente sancionada. De tal manera que esa querrela debe presentarla la autoridad fiscal ante el ministerio público federal o local, según corresponda, en donde se denuncie que el fisco federal o local, según corresponda, en donde se denuncie que el fisco federal, estatal o municipal ha sufrido un daño en sus finanzas públicas por la configuración de un delito de las catalogadas como fiscales, como puede ser el de contrabando, la defraudación fiscal, la alteración de formas oficiales, etc. acompañándose de las pruebas necesarias para justificar los hechos imputables al responsable de esa violación legal, para que con base en ello se integre la averiguación previa y se realice la consignación del asunto al juez penal competente.¹⁵

Vamos a entender por delito fiscal que “es una conducta típica, antijurídica, dolosa, culposa de un sujeto pasivo principal o responsable solidario de la obligación contributiva, que lleva como propósito evadir el cumplimiento de la misma, y provocando un daño a los ingresos del estado, y por ello al responsable debe ser sancionado tanto con una medida coercitiva de carácter económico, como de índole judicial, privando de su libertad al sujeto activo, conforme a la gravedad de la falta.”¹⁶

Los responsables de los delitos fiscales serán sancionados administrativa y judicialmente, será la autoridad judicial quien impondrá pena privativa de libertad, que consiste en el sufrimiento corporal y moral que debe soportar el responsable del delito, y la autoridad administrativa que con fundamento en las leyes fiscales aplicara sanciones tributarias, cabe resaltar que a la autoridad administrativa le interesa la sanción pecuniaria, ya que así percibirá una cantidad de dinero destinándolo a sufragar los gastos públicos.

¹⁵ SANCHEZ GÓMEZ Narciso, Op. cit, pp.481-482.

¹⁶ Ibidem, p.477.

De conformidad con el capítulo II “De los delitos fiscales” del Código Fiscal de la Federación, se encuentran establecidos las conductas y las sanciones que procedan en caso de incurrir en este tipo de conductas ilícitas que afectan al estado.

NOTA

De conformidad con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006, se adiciono un tercero y un cuarto párrafos al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice lo siguiente:

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IV de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

De lo transcrito se desprende que se le otorga un exceso de facultades a la autoridad fiscal, toda vez que dentro de sus facultades de comprobación ya sea en la revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión de dictamen que se este llevando a cabo en ese momento, la autoridad podrá solicitar al contribuyente visitado, documentación que compruebe el origen de las pérdidas fiscales independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, esto significa que la autoridad fiscal transgrede el Código Tributario Federal en su artículo 30 párrafo tercero que nos dice que la documentación deberá de conservarse durante

un plazo de cinco años a cargo del contribuyente, por lo que es inaceptable que la autoridad fiscal quiera revisar otros ejercicios posteriores a cinco años, ya que el contribuyente que no tiene ninguna obligación de conservar o mostrar dicha documentación pasando cinco años.

Por último cabe agregar que la autoridad, al requerir dicha información al contribuyente visitado independientemente del ejercicio fiscal, todo ello sin que conste en una nueva orden de visita, transgrede las garantías de seguridad jurídica y de legalidad que tiene a favor el gobernado, ya que esto extralimita las facultades de comprobación que tiene a su favor la autoridad fiscal, provocando temor al contribuyente visitado, ya que una revisión puede empezar por un determinado impuesto y un determinado ejercicio fiscal y puede concluir la misma con otro impuesto y otro ejercicio fiscal.

2.3 - LAS OBLIGACIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

Como primera obligación podemos señalar que de conformidad con el artículo 33 fracción I incisos A, B, C, D, E, F y G, del Código Fiscal de la Federación, mencionan que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades de comprobación esta obligado a lo siguiente:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismo y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

- b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.
- c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.
- d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.
- e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.
- f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.
- g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieren a sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

En este primer punto, la autoridad fiscal está obligada a proporcionar a los contribuyentes los elementos esenciales, por medio de proporcionar asistencia gratuita a los sujetos pasivos, para que puedan cumplir con sus obligaciones fiscales, tanto de pago como las que no pago (obligaciones accesorias), que van desde el explicar las disposiciones fiscales sin tecnicismos, mantener oficinas que apoyen esta función, la elaboración de formularios, dar a conocer los derechos de los contribuyentes, hasta el publicar anualmente las reglas de carácter general.¹⁷

¹⁷ SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Op. cit, p.255.

Como segunda obligación de la autoridad fiscal señalamos que de conformidad con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece que todo acto que deba notificar al particular deberá llevar los siguientes requisitos:

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

I.- Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

II.- Señalar la autoridad que lo emite.

III.- Señalar lugar y fecha de emisión.

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

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

En relación con este artículo en comento, consideramos que hace un extracto del primer párrafo del artículo 16 Constitucional para darle así al particular la seguridad jurídica que se refiere el acto de molestia, ya que de lo contrario se incurriría en actos ilegales.

Todos los actos y resoluciones que emita la autoridad fiscal descansa en el principio denominado “presunción de legalidad”, y consiste en que todos los actos que manifiesten los órganos del estado al no tener ingerencia en el asunto, no se ve motivo para dudar que no estén apegados a las normas jurídicas.

La autoridad fiscal esta obligada a fundar y a motivar sus actos y resoluciones que pretenda ser validos al particular, el mencionado principio está reconocido expresamente en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

El principio que ahora nos ocupa y que constituye uno de los privilegios del fisco, significa que los actos y resoluciones de las autoridades que lo integran, se presumen legalmente emitidos mientras el particular afectado no demuestre su ilegalidad.¹⁸

Dentro de las obligaciones que tiene la autoridad fiscal competente en el desarrollo de la visita domiciliaría tenemos que debe de designarse a los visitadores que van a practicar la diligencia, recordando que el visitador es un auxiliar de la autoridad administrativa y que debe de estar facultada para realizar funciones propias de autoridad.

A su vez los visitadores tiene obligaciones que cumplir ante el particular cuando lleven acabo el acto de molestia como son los siguientes:

¹⁸ SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Op. cit, p.388.

- Identificación de los visitadores

Todos los visitadores autorizados de la autoridad fiscal deberán acreditar su personalidad con el oficio de identificación y su gafete, para que así se de cumplimiento al artículo 16 Constitucional con relación a la protección del domicilio del particular.

Así pues estimamos que al incluir el legislador la palabra *identificarse*, se refiere a que se señalan los datos que individualizan a una persona con respecto a su nombre, edad, domicilio, lugar donde trabaja, cargo que ocupa, así como otros, pues la obligación para los visitadores de identificarse no tiene otro objetivo que el de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados para que estos se cercioren que quien los va a auditar en sus domicilios sean los verdaderamente autorizados en la orden.

- Los visitadores deben ser profesionistas o pasantes autorizados

Esto es con el fin de que los visitadores que son contadores públicos cuenten con la suficiente experiencia profesional y que a su vez ostenten el título profesional expedido por una institución de educación superior autorizada o bien contar con la autorización que por determinado plazo se le extiende para ejercer dicha profesión en el supuesto de los pasantes.

- Aumento o sustitución de los visitadores

Por diversas razones durante la visita se pueden nombrar a nuevos visitadores que auxilien durante el procedimiento o bien que se pueden sustituir total o parcialmente a los visitadores, razón que tiene su origen por renunciaciones, despidos, ascensos o por que se les comisiona otras visitas, ya sea que se de un aumento o sustitución de los visitadores se debe de satisfacer los requisitos que señala las fracciones II y III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

2.4 - DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Es de suma importancia que los contribuyentes conozcan los derechos que tienen frente al fisco, por ello considero que él contribuyente tiene dos elementos de suma relevancia para hacer frente a todo acto de molestia; derechos que son necesarios aclarar y que no constituyen recursos contra actos administrativos dictados en materia fiscal y son:

a) Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

El objeto de esta Ley es regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, tal y como lo señala el artículo 2 fracción I, III, IV y XII de dicha Ley, que dice:

Artículo 2o. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

b) *Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado*

A fin de salvaguardar las garantías de seguridad jurídica y certeza jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 Constitucional se considero de suma importancia la elaboración de un documento denominado “Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado”, en la cual se establecen los derechos que dispone el contribuyente ante una visita domiciliaria, evitando así que se vea lesionada su esfera jurídica; esta carta deberá ser entregada junto con la orden de auditoria al inicio de la visita domiciliaria.

La carta de los derechos del contribuyente auditado contiene información que requieren los contribuyentes para hacer frente a los actos de molestia destacando como los más importantes:

- ❖ Los visitadores no podrán amenazar o insinuar al visitado o a su representante que existe la posibilidad de imputarle la comisión de delitos.
- ❖ Los visitadores tienen prohibido exigir la renuncia de los medios de defensa estos son irrenunciables.
- ❖ Los visitadores no pueden presumir omisión de ingresos del auditado con base en la cuenta de cheques de terceros, salvo que el contribuyente se coloque en los supuestos que establece la ley.
- ❖ Los visitadores no pueden insinuar o señalar vagamente irregularidades fiscales y las consecuencias legales que de ellas se desprendan ya que estas deberán hacerse constar en forma pormenorizada, en las actas que al efecto se levanten en todos los casos se deberá levantar la ultima acta parcial.
- ❖ Los visitadores no pueden exigir que las multas se paguen de contado. Los particulares tienen derecho a pagar los créditos fiscales adecuados, incluyendo multas, ambos actualizados.

2.5 - OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

De conformidad con el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establecen cuales son las obligaciones de los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, durante el desarrollo de la misma, estas obligaciones son:

- Permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.
- Mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Permitir a los visitadores obtener copia de la contabilidad y demás papeles que estime necesarios.
- Permitir la verificación de bienes y mercancías.
- Permitir a los verificadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

2.6 - RELACION JURIDICA TRIBUTARIA ENTRE LA AUTORIDAD FISCAL Y EL CONTRIBUYENTE

Los particulares tienen el deber jurídico de contribuir al gasto público, tal y como lo señala nuestro artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal que establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Haciendo una desmembranza del artículo en comento diremos que existe una obligación para los mexicanos de entregar al estado una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público de una manera proporcional y equitativa señalado de forma previa en la Ley Tributaria ya sea Federal o Local.

A este tipo de obligaciones se les llama obligación tributaria.

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez opina que la obligación tributaria es:

“Una manifestación de la potestad soberana del estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.”¹⁹

Existen dos tipos de sujetos que intervienen en la relación tributaria uno denominado sujeto activo y el otro sujeto pasivo; de conformidad con el marco constitucional y la organización del estado mexicano existen tres sujetos activos que son: la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, siendo este último que no puede fijar por si mismo sus impuestos locales, sino que son fijados por la legislatura del estado que pertenezca, sólo va a tener la facultad para recaudarlos.

Para comprender mejor la relación jurídica tributaria que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, definiremos a cada uno de ellos:

El sujeto activo “Es la entidad pública que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como acreedor de esa potestad, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la federación, estados y municipios, con tal carácter, disponiendo

¹⁹ SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. cit, p.335.

del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento.”²⁰

“El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la federación, entidad federativa o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley.”²¹

Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto en la ley fiscal, como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal, que implica la obligación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo contribuyente y el objeto que es la prestación del tributo.²²

Es importante señalar que uno de los elementos fundamentales para que exista la relación jurídica tributaria es el objeto, es decir, el contenido de la obligación y puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar, por lo que podemos concluir que el objeto esta representado por la prestación que legalmente puede exigir el acreedor al deudor.

Para la materialización de la obligación fiscal es importante establecer que debe existir una serie de hipótesis o presupuestos establecidos en las normas tributarias, a este tipo de hipótesis impersonales se le denomina hecho imponible; a la materialización de dicha hipótesis tributaria a la vida real se le denomina hecho generador por lo que en ese momento da nacimiento a la obligación fiscal debido a que coincide con la situación prevista en la ley tributaria; tal y como lo señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que dice:

²⁰ Íbidem, p.366.

²¹ Idem.

²² SANCHEZ LEON, Gregorio, **Derecho Fiscal Mexicano**, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1991, p.288.

Artículo 6.- 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 esta guisa podemos señalar que la obligación tributaria es el deber jurídico que tiene el sujeto pasivo al encuadrarse la hipótesis normativa dando nacimiento a un tributo, debiéndolo hacer de una manera proporcional y equitativa, recordando que la obligación tributaria deriva de una ley; por lo que la esencia de la relación jurídica tributaria es el enlace que haya entre dos personas por un lado el estado (sujeto activo), y por el otro el particular (sujeto pasivo), el cual, su finalidad es el cumplimiento del contenido de una disposición fiscal, ya sea de un hacer, no hacer o de tolerar, en donde no siempre se debe aportar una cantidad de dinero al fisco. Por lo tanto la relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.

CAPITULO 3

LA VISITA DOMICILIARIA

3.1 - DEFINICION DE VISITA DOMICILIARIA

La visita domiciliaria como ya se comento en el capítulo anterior, es la forma más enérgica y representativa de todos los actos de fiscalización con que cuenta el fisco, por lo que es importante saber el concepto de “**visita domiciliaria**”.

El maestro Máyolo Sánchez define a la visita domiciliaria como: “*El conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo*”.¹

Visitas domiciliarias.- “*Procedimiento regulado por el Código Fiscal de la Federación que llevan acabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio Código Fiscal de la Federación les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*”.²

En mi concepto defino a la visita domiciliaria como la facultad Constitucional que tiene la autoridad fiscal competente para llevar acabo el procedimiento de comprobación fiscal, constituyéndose en el domicilio del contribuyente, responsables solidarios o terceros, con el objeto de establecer el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales que tengan a su cargo.

¹ SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo . Op. cit, p.430.

² Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P-Z Segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 1988, p.3253.

3.2 - ESPECIES DE LA VISITA DOMICILIARIA

Nuestra Carta Magna en su artículo 16, establece la garantía de inviolabilidad del domicilio que tiene todo individuo ante cualquier acto de autoridad, pero que a su vez constitucionalmente posibilita a las autoridades irrumpir un domicilio. La misma Constitución Federal, establece precisamente que tipo de autoridades pueden introducirse al domicilio de un particular, con que fin y no de forma genérica, por lo anterior es importante citar el primer párrafo del precepto señalado con anterioridad para establecer “la garantía de inviolabilidad del domicilio”, que dice:

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.

Del precepto en comento, cabe hacer mención que ninguna persona o autoridad puede ingresar o quiera pretender ingresar a un domicilio sino es por un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive su actuar.

La Constitución Federal hace mención de la autoridad que puede ingresar a un domicilio, es decir, solo la que es competente, por lo que de dicho análisis se llega a la conclusión que se faculta tanto a la autoridad judicial como a la administrativa para llevar acabo dicho acto de molestia el cual puede ser de dos formas:

La primera es por cateo, la cual va a proceder cuando se de una orden por escrito, expedida por la autoridad judicial, en donde deberá señalarse con toda precisión: el lugar que deberá inspeccionarse, el o los objetos que se buscan o bien la persona o personas que deban aprehenderse, tal y como lo señala el artículo 16 Constitucional párrafo octavo, que dice:

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

Derivado de lo anterior, debemos entender por cateo: *“El registro y allanamiento de un domicilio particular por la autoridad con el propósito de buscar personas u objetos que están relacionados con la investigación de un delito.”*³

Para el maestro Guillermo Colín Sánchez, establece que el cateo *“Es un mandato judicial que se realiza en un domicilio particular, de una persona física o moral para inspeccionarlo, buscar una cosa, aprehender a una persona, rescatar un objeto o dar fe del mismo, o practicar alguna otra diligencia en concreto.”*⁴

Para la práctica de esta diligencia es fundamental la intervención de la autoridad judicial y jamás delegársela a los agentes del ministerio público o elementos de la policía judicial, sobreentendiéndose de esta forma el espíritu del contenido de la norma Constitucional.

La inviolabilidad del domicilio, he dicho: es una garantía, y toda garantía es a la manera de un escudo y un arma para que cada ciudadano pueda defenderse de todo abuso de las autoridades, por eso, son las personas integrantes del Poder Judicial, quienes tiene la encomienda de proveer lo necesario para su respeto irrestricto.⁵

³ Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo A-CH, Quinta edición, Editorial Porrúa S.A., México 1992, p.433.

⁴ COLIN SÁNCHEZ, Guillermo, **Derecho Mexicano de Procedimientos Penales**, Décimo séptima edición, Editorial Porrúa, México 1998, p. 514.

⁵ Ibidem, p.516.

Para el maestro Carlos Barragán Salvatierra, establece que: “El cateo se regula mediante los códigos adjetivos, y puede ser a petición del ministerio público con fundamento jurídico y la explicación de los puntos en que verse el mismo, pueda realizarse esta diligencia el órgano jurisdiccional con su personal, el ministerio público y su policía.”⁶

Y la segunda es la visita domiciliaria la cual en el décimo primer párrafo del artículo 16 de la Ley Fundamental, otorga las facultades a las autoridades administrativas y fiscales para llevar acabo dicha diligencia, pero bajo los lineamientos establecidos para los cateos, dicho fundamento reza lo siguiente:

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

Es importante señalar que la Constitución establece dos tipos de visitas: una de carácter administrativo y la otra de carácter fiscal; la administrativa va a tener por objeto el cercioramiento del cumplimiento de los reglamentos sanitarios practicada por la autoridad administrativa; y la fiscal que es la que hoy nos ocupa, comprende el cercioramiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, practicadas por autoridad fiscal competente.

Vale la pena abarcar sobre este último punto; si la Constitución otorga facultades para la practica de la visita domiciliaria en el ámbito fiscal, ello significa que van a llevarse acabo actos de inspección fiscal realizados por órganos legalmente autorizados para verificar sobre los particulares el grado de cumplimiento de sus obligaciones en lo que respecta a revisar su contabilidad, avisos, declaraciones, pagos o autodeterminaciones.

⁶ BARRAGAN SALVATIERRA, Carlos, **Derecho Procesal Penal**, Editorial Mc Graw Hill, México 2002, p.246.

Para la maestra Doricela Mabarak Cerecedo, señala que la inspección fiscal o fiscalización es *“La acción o conjunto de acciones que realizan los órganos competentes o sus auxiliares para verificar si los sujetos pasivos, responsables solidarios y aun los terceros vinculados en alguna forma a la relación jurídico fiscal, dieron cabal cumplimiento a las obligaciones impuestas por las disposiciones fiscales aplicables.”*⁷

La inspección fiscal o fiscalización debe ser a través de un procedimiento ágil, evitando actuaciones que dificulten la aplicación del mismo a un caso en concreto, la fiscalización es concebida como un procedimiento preeliminar de comprobación de obligaciones fiscales; la función fiscalizadora encuentra su fundamento en el primero y décimo primer párrafo del artículo 16 Constitucional, donde se establece que para que se pueda molestar al particular, debe ser a través de un mandamiento escrito emitido por autoridad competente, la cual debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento, ajustando su formalidad a las prescritas para los cateos, mismos que ya fueron mencionados en párrafos anteriores.

3.3 - NATURALEZA JURIDICA DE LA VISITA DOMICILIARIA

Antes de entrar a la naturaleza jurídica de la visita domiciliaria, es importante referirme al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues a partir de este artículo se desprende precisamente un sin fin de vertientes respecto al mundo fiscal.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela, **Derecho Financiero Público**, Editorial Mc Graw Hill, México 1995, p.170.

De esta tesitura puedo señalar que todas las obligaciones tributarias nacen exclusivamente de la ley; en la que el legislador debe de observar y respetar ciertos principios teóricos al momento de elaborar la ley tributaria como en su momento lo menciono Adam Smith, en su obra *“La Riqueza de las Naciones”*, donde establecía que de no tomarse en cuenta los principios teóricos, podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario al momento de captar los impuestos del particular o en su caso practicar actos de molestia a los contribuyentes con una ley que violente sus garantías fundamentales, por lo que dichos principios son:

I.- Principio de Igualdad.- “Los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.”⁸

Según este principio dice que todo ciudadano debe de contribuir al sostenimiento del gobierno, de acuerdo a su capacidad económica, es decir, debe ser de una manera justa e igualitaria, sin contravenir dos principios tributarios que dicen: “nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, por que con ello se viola el principio de generalidad”, así como el que dice a su vez: “los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más.”

II.- Principio de Certidumbre.- “El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.”⁹

Para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad fiscal, todo impuesto que perciba la autoridad, debe poseer fijeza.

⁸ SMITH, Adam, La Riqueza de las Naciones, Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1994, p.726.

⁹ Ibidem, p.727.

Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, exenciones, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente e introducir la incertidumbre.¹⁰

III.- Principio de comodidad.- “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean mas cómodos para el contribuyente.”¹¹

Con base a lo anterior, si el legislador toma en consideración este principio dará como resultado una mayor recaudación por parte del contribuyente, y así habra menos incumplimiento o menor evasión fiscal.

IV.- Principio de Economía.- “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, acortando el periodo de exacción lo mas que se pueda.”¹²

Para que un impuesto pueda tener eficacia y así justifique su existencia debe ser: económico para su administración, tener control y una recaudación del mismo, para que así, lo que recaude el gobierno sea benéfico, y no que cuando el particular esta sujeto a visitas domiciliarias en muchas de las ocasiones son incómodas, y con un alto grado de gastos a la autoridad, por lo que es mucho mas gravoso para el pueblo que ventajosa para el soberano.

En este orden de ideas, y principios podemos concluir que para que la autoridad exija el cumplimiento de una contribución, ésta debe existir previamente en ley, la cual deberá reunir los principios ya mencionados; ahora bien si relacionamos

¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Décimo séptima edición, Editorial Porrúa, México 2004, p.27.

¹¹ SMITH, Adam, Op cit, p.727.

¹² Idem.

lo anterior a la visita domiciliaria es necesario que se hayan fijado las bases para su actuar, es decir, debe estar regulado en una ley, por lo que si no estuviere así, carecería de todo valor legal.

Es importante señalar que la visita domiciliaria que practica la autoridad fiscal en principio de cuentas es un acto de molestia, pero que a su vez es indispensable que la autoridad fiscal la practique para saber si se esta cumpliendo o no con las obligaciones fiscales que le corresponden al particular; todo acto de autoridad es molesto e incomodo para el contribuyente que se ve afectado, por lo que en este caso solo se ve reflejado la manifestación unilateral de la voluntad de la autoridad, por lo que estamos en presencia de un acto administrativo.

Para el maestro Miguel Acosta Romero, nos dice que el acto administrativo es *“Una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión, crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.”*¹³

En este orden de ideas, el acto administrativo o de autoridad, debe por lo menos tener las siguientes características:

- Existencia de una decisión unilateral de la autoridad.
- Expresión externa de la voluntad.
- Estar fundado en derecho.
- Implica que pueda crear, modificar, transmitir, reconocer o extinguir derechos u obligaciones.
- Puede o no ser ejecutivo.

¹³ ACOSTA ROMERO, Miguel, **Compendio de Derecho Administrativo Parte General. Teoría General del Acto Administrativo**, Editorial Porrúa, Cuarta edición, México 2003, p.439.

Al señalarse que todo acto de autoridad debe estar fundado en derecho significa que debe estar primeramente establecido en nuestra Constitución Federal para que pueda llevarse a cabo, y estar reglamentado en una ley secundaria (Código Fiscal de la Federación). La visita domiciliaria comprende un conjunto de pasos y etapas concatenados entre sí, y que en su conjunto determinaran si el contribuyente contravino o no disposiciones fiscales.

Debido a la importancia y consecuencias de la visita domiciliaria, y en general en todas las revisiones fiscales vistas éstas, en sentido general y amplio, la autoridad fiscal al momento de ejercer sus facultades de comprobación, tendrá la obligación de seguir con ciertos lineamientos establecidos en la norma jurídica que de no acatarlos se esta en presencia de un acto administrativo ilegal, y por ende sin consecuencias jurídicas válidas, mismo que origina la nulidad de la revisión fiscal, así como en su caso de la resolución que derive de la misma, debiéndose así cumplir en las revisiones de mérito con los requisitos de legalidad y constitucionalidad previamente establecidos en los ordenamientos jurídicos respectivos.¹⁴

De lo anterior, puedo establecer que la naturaleza jurídica de la visita domiciliaria se encuentra establecida en el décimo primer párrafo del artículo 16 Constitucional, que consiste en:

- A) Es un acto de comprobación o verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales.
- B) Es un acto que debe emanar forzosamente de las autoridades fiscales competentes.
- C) Es un acto que afectara la esfera del gobernado, obligado a cumplir disposiciones fiscales.
- D) Es un acto que debe ejercerse, a través de la revisión de los libros y papeles indispensables para comprender que se han acatado las disposiciones fiscales.

¹⁴ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, Op cit, p.34.

- E) Es un acto que deberá sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos
En conclusión la visita domiciliaria constituye un acto de molestia.

3.4 - FORMALIDADES CONSTITUCIONALES DE LA VISITA DOMICILIARIA

Los requisitos Constitucionales que la autoridad fiscal tendrá que sujetarse para practicar la visita domiciliaria, se van a desprender del primero, octavo y décimo primer párrafos del artículo 16 Constitucional, que a la letra dicen lo siguiente:

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

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

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

Si hacemos una interpretación a “contrario sensu” del primer párrafo del artículo 16 Constitucional, se puede decir que los particulares si pueden ser molestados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, a través de mandamiento escrito, emitido por autoridad competente que funde y motive la causa

legal del procedimiento; de lo que se puede expresar que ya sea legal o ilegal el acto de autoridad siempre se esta en presencia de un acto de molestia.

Así mismo, en el precepto Constitucional antes transcrito, se establecen los requisitos legales que deben ser respetados por la autoridad fiscal con relación a las garantías individuales, así como por las formalidades establecidas para los cateos, y que por disposición expresa de la Constitución se aplican a las visitas domiciliarias.

Estos requisitos son los siguientes:

1.- Mandamiento Escrito.- El primer requisito Constitucional que debe cumplir la autoridad fiscal en la visita domiciliaria es que el mandamiento exista por escrito, para que el mismo pueda comprobar como valido cualquier acto de molestia, ya que en caso contrario el contribuyente se encontraría en total estado de indefensión jurídica.

2.- Autoridad Competente.- Para que todo gobernante cause molestia al gobernado es necesario que provenga de una autoridad que de manera expresa sea competente para ello, la cual debe estar contenida en las diversas leyes aplicables.

3.- Fundar y Motivar el Acto de Autoridad.- Vamos a entender por fundar el señalamiento de un ordenamiento jurídico en el que la autoridad basa su actuación, y por motivar es el indicar las razones y motivos por los cuales la disposición en la que se basa la autoridad es aplicable al caso en concreto.

4.- Señalar el lugar que ha de inspeccionarse o visitarse.- Esta garantía tiene como finalidad, restringir el ámbito espacial de actuación de la autoridad administrativa, delimitando su actuación en el lugar que se tenga señalado en el texto de la orden de visita.

5.- Señalar el Nombre a quien vaya dirigido.- Le va a dar seguridad jurídica al visitado y no incertidumbre cuando éste vea plasmado su nombre en el acta de visita, señalando a su vez los motivos por el cual esta siendo visitado por los representantes de la autoridad fiscal.

6.- El Objeto de la visita.- El objeto de la visita deberá ser preciso, sin dejar duda, señalando con exactitud los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, ya que sino se precisan, se dejaría al capricho del visitador determinar los alcances de la visita.

7.- Levantamiento de Acta Circunstanciada.- La finalidad del acta es señalar con detalle los pormenores que se hayan suscitado durante la visita.

8.- Presencia de dos Testigos.- Se busca que se tenga certeza de los que ocurra durante la visita domiciliaria, con terceros ajenos a la relación jurídica- tributaria.

9.- Autoridad Administrativa que expide la Orden.- Por disposición Constitucional, las visitas domiciliarias serán practicadas por autoridades administrativas, que en este caso en concreto, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y sus Administraciones Locales tienen el carácter de autoridades administrativas.

10.- Cumplimiento de obligación fiscal. la visita domiciliaria tendrá por objeto el cercioramiento del cumplimiento a las disposiciones fiscales, a través de la revisión de libros y papeles.

11.- Ley previa, la visita domiciliaria se sujetara a las leyes respectivas (Código Fiscal de la Federación, Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, etc.), las cuales previamente establecen las facultades de la autoridad.

12.- Formalidades, la visita domiciliaria se sujetara por mandato Constitucional a las formalidades prescritas para los cateos, así como las demás disposiciones aplicables.

De todo lo anterior, se concluye que las formalidades Constitucionales de la visita domiciliaria son muchas y necesarias para dar certeza jurídica al contribuyente.

3.5 - LA VISITA DOMICILIARIA CONFORME AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El Código Fiscal de la Federación como ordenamiento jurídico de los procedimientos fiscales, establece los requisitos que deben cumplirse durante el desarrollo de la visita domiciliaria, retomando dichos requisitos de la Constitución, la visita domiciliaria se integra en términos generales de las siguientes etapas:

- 1) Diligencia para notificar la orden de visita (puede darse el supuesto de un citatorio previo)
- 2) Diligencia para el inicio de la visita
- 3) Emisión del acta parcial de inicio
- 4) Desarrollo de la visita y de los diversos actos y hechos que se susciten en el mismo:
 - Emisión de actas parciales o complementarias
- 5) Emisión de la Última Acta Parcial:
 - Autocorrección
 - Desvirtuación de imputaciones
- 6) Diligencia para el Cierre de la Visita:

- Emisión del Acta Final

7) Emisión de la Determinación Fiscal

- Crédito fiscal en caso de incumplimiento de la obligación fiscal o
- Determinación de cumplimiento de obligaciones fiscales que son las menos.

3.6 - REQUISITOS DE LA VISITA DOMICILIARIA

Para que la visita domiciliaria pueda llevarse a cabo por la autoridad fiscal es necesario que cumpla con los requisitos o elementos que contemplan los artículos 38, 43, 44, 46 y 46- A del Código Fiscal de la Federación, por lo que a continuación mencionare los requisitos esenciales de los artículos mencionados:

Del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, se desprende los siguientes requisitos:

- ❖ Constar por escrito.
- ❖ Señalamiento de autoridad emisora.
- ❖ Señalar lugar y fecha de emisión.
- ❖ Estar fundado y motivado por funcionario competente.
- ❖ Ostentar la firma del funcionario competente.

Del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, se desprende los siguientes requisitos:

- El lugar o lugares que deba efectuarse la visita.
- El nombre de la persona quien efectúa la visita.

- El nombre impreso del visitado.

Del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, se desprende los siguientes requisitos:

- ✓ La visita se realizara en el lugar señalado en la orden.
- ✓ Orden de expedición de visita.
- ✓ Visita en el domicilio fiscal del contribuyente.
- ✓ Aseguramiento de la contabilidad.
- ✓ Identificación de los visitadores.
- ✓ Sustitución de testigos.
- ✓ Sustitución de autoridad y de visitadores.

Del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se desprende los siguientes requisitos:

- Levantar actas por los hechos u omisiones.
- Levantar actas parciales por cada lugar visitado.
- Colocación de sellos o marcas.
- Emisión de actas parciales o complementarias.
- Levantamiento de actas.
- Firmas, cierre y entrega del acta final.
- Las actas parciales forman parte del acta final.
- La autoridad podrá reponer el procedimiento.
- Se requerirá de una nueva orden para la práctica de una nueva visita.

Del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, se desprende los siguientes requisitos:

- Las autoridades fiscales deberán concluir la visita dentro de un plazo máximo de 12 meses, contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Derivado de lo anterior, se concluye que la ley reglamentaria que regula la visita domiciliaria es el Código Fiscal de la Federación, desprendiéndose de la misma, obligaciones y facultades de la autoridad fiscal ante el contribuyente visitado

3.6.1 - Requisitos Previos

La primera formalidad que exige nuestra Carta Magna es que el mandamiento debe ser por escrito, emitido por autoridad competente, la cual debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento, es decir, todo acto de autoridad que pretenda afectar la esfera jurídica del gobernado debe constar por escrito, pues así lo dispone en su primer párrafo el artículo 16 Constitucional que a la letra dice:

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. (El subrayado es mío)

El constituyente al elevar como garantía individual a la persona, la familia, el domicilio, los papeles o posesiones, determina que es un requisito sine quanon la observancia del artículo 16 Constitucional en cuanto al mandamiento escrito, ya que al ser afectado al contribuyente en su esfera jurídica, debe evitarse arbitrariedades en el ejercicio de esta facultad de comprobación, por lo que: el mandamiento escrito, la autoridad competente, la fundamentación y motivación son elementos de seguridad jurídica que se le otorgan al contribuyente, verificando que la autoridad que lo ordene sea la facultada para ello; la finalidad de este requisito es que el gobernado conozca la procedencia del mandamiento escrito y su contenido a efecto de que este en condiciones de intentar sus defensas.

De no existir la orden por escrito, los actos de fiscalización que se lleven a cabo serán nulos.¹⁵

En apoyo a lo expuesto, se cita el siguiente criterio:

VISITAS ADMINISTRATIVAS DOMICILIARIAS, MANDAMIENTO ESCRITO Y FUNDADO DE AUTORIDAD COMPETENTE. Conforme al artículo 16 Constitucional, las visitas domiciliarias que practique la autoridad administrativa deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Entre éstas, conforme a la litis planteada, se encuentra la exigencia de una orden escrita, que expresara el lugar que ha de inspeccionarse y lo que se busca, ha lo que ha de limitarse la diligencia. Además, el propio artículo 16 Constitucional exige que toda orden de autoridad que cause molestia a los particulares en su persona o en sus bienes y derechos, debe constar en mandamiento escrito, de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Luego a todo ello se sigue que, para que una visita administrativa sea constitucional, se requiere, en el aspecto que se examina (además de los otros requisitos Constitucionales), que haya una orden escrita de visita, que justifique la intrusión a la privacidad del quejoso es razonable y no una simple arbitrariedad, y que se señale que lugar va a visitarse y que cosas concretas se van a buscar en él, sin que sea lícito, cuando se trata de intrusión a la privacidad, que se hagan expediciones arbitrarias de pesca, aunque cuando se examinen la visita únicamente cosas que están a la vista de todos los clientes de un comercio, la vista ya no debe satisfacer todos esos requisitos formales, por no implicar una intromisión en la privacidad de los ciudadanos, que la Constitución a considerado con un valor tan alto que la ha garantizado en el precepto en comento. Y así la visita implica la exigencia de libros o documentos que o

¹⁵ SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, Op cit, p.435.

están a la disposición del público en general, ya es una intromisión en la privacidad que requiere de la total protección constitucional. Y si en su caso en las actas de visita se dice que se actuó con base en órdenes de visita cuyos números y fechas se proporcionan, sin mencionar de quien proviene y sin agregarlas como anexos del acto; y si él quejoso afirma que no hubo ordenes escritas, fundadas y motivadas y las autoridades en informe rendido ante juez a quo con posterioridad a la fecha de las actas se limitan a entregar los actos reclamados, se debe concluir que por falta de prueba al respecto, que debieron rendir las autoridades por ser actos negativos para el quejoso, se viola el artículo 16 constitucional por falta de órdenes escritas y firmadas, fundadas y motivadas en los términos antes señalados.”

Precedentes: Amparo en Revisión 914/80. Sofía Lorena Magaña 14 de enero de 1981, mayoría de votos, ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 14-150 sexta parte, página 295.

Instancia Tribunales Colegiados de Circuito. Materia Administrativa.

Es de suma importancia que al momento que los visitantes se constituyan en el domicilio del gobernado sea a través de una orden por escrito, ya que sin la entrega de un mandato, el visitado puede negar el acceso a los visitantes o bien admitirlos pero su labor estaría viciada.

Se concluye que la visita domiciliaria, deberá de sujetarse a su vez a las formalidades prescritas para el cateo, contenido en el artículo 16 Constitucional, formalidad dentro del la cual se encuentra la emisión de una orden escrita, la cual debe emanar de autoridad competente, fundando y motivando la causa legal del procedimiento.

3.6.2 - Orden de Visita

Los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, establecen el contenido que debe tener la orden de visita a efecto de que este acorde a las exigencias del artículo 16 Constitucional.

Debo establecer que la orden es un documento que sirve para comunicar, es decir, este documento identifica el acto de molestia, por lo que la autoridad y los visitantes quedan imposibilitados para exceder y modificar lo que tienen señalado pues de lo contrario se cometerían violaciones a la facultad de comprobación.

Para el maestro José Luis Martínez Bahena, señala que la orden de visita es: *“Una orden escrita o mandamiento escrito en materia fiscal, se le conoce como orden de auditoria, la cual es el documento mediante el cual la autoridad fiscal comunica al contribuyente que se le hará una revisión del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante una visita domiciliaria.”*¹⁶

De esta tesitura, la autoridad fiscal deberá de dar a conocer al contribuyente la práctica de una visita domiciliaria a través de un mandamiento escrito tal y como lo señala el artículo 16 Constitucional en su primera parte, por lo que sin esta orden existiría una inseguridad jurídica al gobernado.

De acuerdo a lo anterior, se sustenta con la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DOMICILIARIAS.- SOLO PUEDEN PRACTICARSE PREVIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE.- Conforme a 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 fundarse previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que

¹⁶ MARTINEZ BAHENA, JOSE Luis, Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria, Segunda edición, Editorial Sista, México 2001, p.164.

se exprese el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que se deba entender la diligencia, el objeto de la misma; de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito por no haber mostrado que se haya emitido la orden respectiva, resultaría violatorio de la garantía de legalidad contenida en el precepto constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente.

Revisión N. 736/79.- Resuelta en Sesión de 14 de octubre de 1980, por Unanimidad 6 votos.

Revisión N. 383/82.- Resuelta en Sesión de 7 de julio de 1980, por mayoría de siete votos y uno en contra.

Revisión N. 452/82.- Resuelta en Sesión de 6 de octubre de 1982, por mayoría de seis votos y uno en contra. (Texto aprobado en sesión de 8 de diciembre de 1982).

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, p. 331.

En la orden de visita deberá de señalar en forma precisa, el periodo del ejercicio a revisar y el tipo de impuestos a revisar, lo anterior será substancialmente en materia de revisión, siendo lo único que habrá de verificar por las personas que estén autorizadas para tales efectos, por lo que sería ilegal que se este revisando otros ejercicios y otros impuestos distintos a los señalados en la orden; así, el objeto de la orden de visita debe ser preciso, sobre lo cual debe versar la revisión abarcando puntos específicos y no genéricos.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, señala que todo acto administrativo que deba notificar la autoridad fiscal, deberá contener por lo menos los siguientes requisitos:

1.- Constar por Escrito.- Que conste por escrito significa que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita, es decir, la visita que efectuó la autoridad fiscal al particular deberá consignarse en

forma escrita, ya que por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia se podrá tolerar que sea de forma verbal, teniendo como finalidad primordial la certeza real y jurídica del acto de autoridad.

Por otro lado, el contenido del documento deberá ser de forma impresa y no manuscrita, debido a que resultaría un tanto ilegal que el documento contenga espacios en blanco los cuales los visitadores se encargaría de llenarlos al momento de llevar a cabo la revisión, salvo que se trate de una revisión de tránsito de mercancías. Es una garantía de legalidad el hecho de que si una autoridad competente dicta una orden de visita, los elementos que contengan la mencionada orden deberá estar señalado con el mismo tipo de letra (maquina de escribir o de computadora), ya que la autoridad fiscal al no acatar lo mencionado estaría actuando de forma irregular, por lo que no basta que sea solo por escrito, sino que debe estar previamente dirigido de modo expreso en todas sus partes.

En conclusión, cuando la autoridad en uso de sus facultades de comprobación dentro de la visita domiciliaria inicie el procedimiento de auditoria respectiva (procedimiento genérico de revisión), el mandamiento que lo ordene deberá ser indiscutiblemente por escrito y elaborado de igual manera y en forma integra en todos sus puntos, creando así la fiel convicción en el gobernado de que la emisión de dicho acto es cierto y proveniente de una legitima autoridad.¹⁷

2.- Señalar la autoridad que la emite.- El que emite un acto de molestia debe citar en el, los ordenamientos y preceptos que le confieren las facultades que está ejerciendo, de conformidad con el primero y décimo primer párrafos del artículo 16 Constitucional, el cual exige que todo acto de molestia, como lo es una orden de visita esté emitida por autoridad competente, sujetándose la visita a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, de lo contrario se estaría emitiendo un acto o diligencia por un ente del estado que no cuenta con la debida facultad.

¹⁷ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, Op cit, p.44.

Por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que esta ejerciendo.¹⁸

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala la competencia de autoridad, elemento esencial del acto administrativo, entendiéndose por competencia constitucional a las facultades y atribuciones de los órganos de autoridad establecidos en la ley, en el ejercicio de sus funciones, el cual determinan sus límites en su actuar y frente a terceros.

De esta guisa, tenemos que las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal serán las competentes para la práctica de la visita domiciliaria, respecto de un contribuyente de su competencia territorial, por lo que la competencia es un requisito esencial, el cual todos aquellos actos que provengan de un órgano de autoridad que no reúna las características en comento, no puede producir efecto jurídico alguno, es como si su actuar nunca hubiera existido.

La orden ha de emitirse por autoridad competente, es decir, la que resulte estar facultada para ello.¹⁹

En este orden de ideas todo funcionario que emita órdenes de visita domiciliaria y el personal que actué dentro de la misma deberán ser los facultados en su competencia legítima, reflejada en su nombramiento y cargo público, otorgando de esta manera seguridad jurídica al gobernado.

3.- Señalar el lugar y fecha de Emisión.- De conformidad con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de julio de 2006, entro en vigor la fracción tercera del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, con la cual el legislador pretende darle mayor certeza y seguridad jurídica al visitado, debido a

¹⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, **Las Facultades de Comprobación Fiscal**, Op cit, p.18.

¹⁹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op cit, p.360.

que en esta fracción pueden desprenderse uno de los requisitos de validez para la practica de la visita domiciliaria, es decir, lugar de emisión de la orden.

Una de las formalidades que deberá presentar la orden de visita, es que debe señalarse el lugar de la emisión, haciendo referencia, a la competencia y circunscripción territorial que tiene la autoridad fiscal con el sujeto visitado, por lo que sería ilógico que una autoridad ubicada en el estado de Hidalgo quiera revisar a un contribuyente del estado de Chiapas, tomando en consideración que él contribuyente del estado de Chiapas no tiene ninguna sucursal, bodega o inmueble en el estado de Hidalgo y mucho menos tiene proveedores o comercializa en dicha Entidad Federativa.

Con relación a la fecha de emisión de la orden, se debe a que él contribuyente tendrá la oportunidad de saber si el funcionario que en ese momento emitió la orden tiene vigentes las facultades que le fueron otorgadas.

En este orden de ideas, el legislador plasmo su filosofía con respecto a la señalada reforma, en el Diario de los Debates, consignado lo siguiente:

“Se considera acertada la propuesta, toda vez que con ella se dotara al texto del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación de mayor certeza y seguridad jurídica, pues al establecer que un requisito que deben contener los actos administrativos que deban notificarse sea el de lugar y fecha de expedición, permitirá que el contribuyente pueda conocer certeramente si el funcionario que emite el acto administrativo es competente en el momento de la expedición del mismo y si es emitido dentro de la jurisdicción respecto de la que es competente.” (Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal LIX Legislatura, correspondiente al Segundo Periodo Ordinario del Tercer año de Ejercicio. 15 de abril de 2006, p 333.)

4.- Estar Fundada y Motivada, y expresar el Objeto o propósito de la visita.-

Toda orden de visita, como acto de molestia que es, debe estar fundada y motivada, por lo que la autoridad sólo podrá actuar bajo lo que expresamente esta permitido, establecido en los preceptos normativos aplicables al caso en concreto, por lo que la fundamentación y motivación resultan de gran importancia, estando presentes en todo el proceso de revisión.

Por fundamentación vamos a entender que el acto de molestia deberá expresar con exactitud y precisión el precepto legal aplicable al caso en concreto, es decir, la autoridad deberá citar el numeral que fundamenta su actuación y su competencia o facultades, así como también la fracción o fracciones en que se apoyan, puesto que no basta la simple invocación de una ley, un código o un reglamento sin especificar concretamente cuales le son aplicables, pues de lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión.

Y por motivación, comprende el razonamiento lógico jurídico que hace la autoridad entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, debe haber una adecuación entre las disposiciones legales fundatorias y el caso específico que va a surtir efectos; como se puede observar la fundamentación y motivación son circunstancias que van aparejadas, por lo que basta la simple carencia de alguno de estos elementos para que la visita domiciliaria sea ilegal.

Sobre este aspecto es digno de citar la tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias

especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”

Sexta época, Tercera Parte:

Vol. CXXXII, Pág. 49 A.R. 8280/67 Augusto Vallejo Olivo. 5 Votos.

Séptima Época, Tercera parte: Vol. 14, Pág. 37 A.R.

3713/69 Elías Chahin.

5 Votos

Vol. 28, Pág. 111 A.R. 4115/68 Emeterio Rodríguez Romero y Coags. 5 votos.

Se puede establecer entonces que la fundamentación y motivación de la autoridad fiscal, deberá estar consignada en el propio acto de autoridad, es decir, en la orden de visita; y si la orden de visita domiciliaria así como la competencia de la autoridad no están debidamente fundamentados y motivados será motivo de ilegalidad en el acto de la autoridad fiscal.

Si el octavo párrafo del artículo 16 Constitucional nos señala que toda orden de cateo debe precisar su objeto como es: el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan; así también la orden de visita debe indicar su objeto como sería: que contribuciones serán revisadas de manera particular, así como su respectivo periodo, con el propósito de verificar si se han acatado ciertas disposiciones fiscales, por lo que no debe existir ninguna duda entre lo que significa motivación y objeto.

No basta que en la orden de visita la autoridad fiscal señale de forma genérica o no señale con exactitud el periodo o impuesto a revisar, sino que debe señalar de manera exacta el tipo de impuesto a revisar y el periodo de los mismos.

En la misma orden de visita, la autoridad tendrá por objeto solicitar claramente la documentación (libros y papeles que integran la contabilidad), lo anterior por que no puede solicitar documentación que no se relacione con la actividad del contribuyente, es por eso que al referirse la orden de visita a los documentos que integran la contabilidad debe entenderse a todos los diversos controles que la integran.

En este orden de ideas él contribuyente visitado tendrá la obligación de mostrar su contabilidad y llevarla acabo, tal y como lo señala el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, debido a que la autoridad deberá establecer los documentos y la contabilidad a revisar, ya que en la actualidad y debido a los avances tecnológicos no solo comprende la contabilidad de libros y registros sociales, papeles de trabajo, cuentas especiales, maquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como también de comprobantes que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sino que existen contabilidades registradas en disquetes y en las memorias de las computadoras que no son propiamente documentos sino cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que serán requeridos para su inspección.

Para darle firmeza a lo anterior, es digno de citar la siguiente jurisprudencia, que dice:

ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA.- La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta practica de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios), incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean

de inspección o auditoria, que tienen como propósito la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 Constitucional, debe, lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada a las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciando por sí resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica; amen de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Precedente.

DA 953/95.- Laboratorios Theissier, S.A.- 8 de junio de 1995.- Unanimidad de votos, ponente Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Elizabeth Morales Quezada.

DA 10439 Dicort, S.A, 15 de junio de 1995.- Unanimidad de votos. Ponente Carlos Alfredo Villaseñor. Secretario: Jacinto Juárez Roca.

DA1273/95 Construhabit, S.A de C.V .junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

RF 2C3J4 Nueva Ascomint, S.A. de C.V, 28 de septiembre 1995. Unanimidad de votos. Ponente Beatriz Luna Ramos. Secretaria Luz Pineda Pineda.

DA 1232395 José Luis Ibarrola Calleja 12 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente Lanz Cárdenas. Secretaria: Antonieta Torpey Cervantes.

5.- Ostentar la firma del funcionario competente.- La firma del funcionario competente es un requisito de suma importancia en todo acto de autoridad y mas aún tratándose en ordenes de visita, ya que la firma del puño y letra del propio funcionario dará seguridad jurídica al gobernado, que la visita domiciliaria y su desahogo realmente provino por una legitima autoridad del estado y que cuenta con facultades para ello.

Por firma debemos entender como “AFIMAR” o dar “FIRMEZA”, de conformidad con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, por lo tanto la firmeza en el caso que hoy nos ocupa, genera autenticidad en la orden de visita domiciliaria, ya que pone de manifiesto el rasgo distintivo y único del funcionario, misma que dará firmeza al acto de autoridad, aceptando expresamente con ello la responsabilidad resultante de la practica de la visita domiciliaria así como de la orden de visita; de esta guisa para que dicha orden cumpla con la validez requerida por el texto Constitucional, el funcionario público competente deberá manifestarlo mediante su firma autógrafa, pues así dicho funcionario adquiere una relación directa entre lo consignado en la orden y las consecuencias inherentes a ello.

Es importante señalar que todo acto o resolución que emita la autoridad fiscal deba tener impreso la firma autógrafa de funcionario y no facsimilar o cualquier otra, pues no satisfaceria el requisito que señala el artículo 16 Constitucional en su primera parte.

Para dar firmeza a lo expuesto es digno de mencionar el siguiente criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la tesis que ha continuación se transcribe:

FIRMA FACSIMILAR, EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACION Y

MOTIVACION.- Conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa legal del procedimiento. De aquí, para que un cobro fiscal pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente, debe constar en un documento público debidamente fundado, en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, es el expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal “se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores que en su caso, prevengan las leyes”, de ello se deduce que la firma que a dichos documentos estampe la autoridad, debe ser siempre autentica, ya que no es sino el signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se requiere la forma escrita, de tal manera que carece de valor una copia facsimilar, sin la firma autentica del original documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado.

Séptima Época, Tercera parte:

Vols. 127-132, Pág. 77 R.F. 30/79 Diseños y maquilas de Iguala, S.A.
Unanimidad de 4 votos.

Vols. 139-144, Pág. 73 R.F. 95/79 Mercado de materiales, S.A.
5 votos.

Vols. 157-163, Pág. 77 R.F. 86/81 Lasky, S.A. Unanimidad de 4 votos.

Sobre este aspecto de gran importancia para la orden de visita domiciliaria, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa, en tesis reciente, sustento a su vez el siguiente criterio:

FIRMA FACSIMILAR. PROCEDE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA CUANDO SE IMPUNGA LA RESOLUCION QUE LA OSTENTA.-

Si el oficio que contiene la resolución impugnada en el juicio de nulidad calza una firma facsimilar, es suficiente para considerar que carece de la debida fundamentación y motivación; por consiguiente, este Tribunal debe pronunciarse por declarar su nulidad lisa y llana, con fundamento en el artículo 238 fracción IV, y 239 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, por que es claro que la misma se emitió en contravención a los dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del propio Código, en relación con el artículo 16 y el 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, disposiciones todas estas que la armonizan, como lo prevé el primer párrafo, última parte, del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación citado.

Precedentes:

Juicio N. 16168/99-11-08-8/903/00-S2-10-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en Sesión del 12 de junio de 2002, por mayoría de votos a favor. Firman. Magistrado Guillermo Domínguez Belloc, Secretaria: Lic. Claudia Palacios Estrada.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, junio de 2002, Quinta Época, Pág. 8.

Por lo que se considera que el mandamiento escrito debe contener la firma original o autógrafa de la autoridad competente que emita el acto de molestia, por ser sólo ese tipo de firma lo que da autenticidad al documento en el que se expresa el acto.

Por lo que cabe agregar de manera exacta y precisa la siguiente tesis:

FIRMA. MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE.- El artículo 16 Constitucional, señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, de ese lenguaje se desprende que el mandamiento escrito debe estar firmado por esa autoridad competente, porque desde el punto de vista legal es la firma la que da autenticidad a los escritos (o huella digital, o testigos cuando ello procede). Es decir, un mandamiento escrito sin firma, no puede decirse procedente de la autoridad competente, ni de ninguna otra. Y así como no podría darse curso a una demanda de amparo carente de firma, de la misma manera no puede darse validez alguna a un oficio o resolución sin firma aunque según su texto se diga proveniente de alguna autoridad. Por otra parte, para notificar un crédito fiscal al presunto deudor del mismo, es menester que el notificador le dé a conocer el mandamiento escrito y, por ende, firmado de la autoridad que tuvo competencia para fincarle el crédito, pues sería incorrecto pensar que la firma del notificador pudiera suplir la firma de la autoridad competente de quien debió emanar en fincamiento del crédito, ya que esto violaría el precepto constitucional en comento, al no ser el notificador la autoridad competente para fincar créditos, sino solo la autoridad.

Este tribunal no ignora que puede ser cómodo para algún organismo fiscal, girar notificaciones y liquidaciones, sin necesidad de motivarlas y fundarlas, ni firmarlas, pero también estima que en concepto de comodidad o eficacia, así concebido de ninguna manera es fundamento legal bastante para derogar una garantía constitucional, de lo contrario surgiría sin duda alguna, un mal social mayor. Pues es claro que las garantías constitucionales no pueden ni deben subordinarse al crédito de eficacia de empleados o funcionarios administrativos.

Amparo directo 141/75. Tecnoplásticos, S.A., 29 de abril de 1975.

(Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 6° parte, p. 37, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito).

Con todo lo anterior, espero haber alcanzado en él lector de este trabajo la importancia que reviste la firma autógrafa en los actos de molestia, la cual en el siguiente capítulo será abordada con mayor énfasis ante otras formas de suplantación de firmas de funcionarios.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación establece ciertos requisitos que debe cubrir la autoridad fiscal en los actos administrativos que éste quiera llevar a cabo, los cuales son:

1.- La mencionada orden debe señalar el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita, el aumento a lugares a visitar deberá notificarse al visitado.- Por lugar o lugares debe entenderse que la orden debe precisar correctamente el domicilio fiscal en donde deba desahogarse la diligencia. “La autoridad competente deberá expresar en la orden escrita, con claridad y precisión, los espacio físicos, tanto en lo que se refiere al domicilio en donde está ubicado el lugar, como cuál o cuáles de los lugares de ese domicilio (oficinas, bodegas, fábricas, lugares de almacenamiento, de empaque, de preparación para el transporte, etc.), quedaran comprendidos para que se realice la diligencia de fiscalización. En consecuencia, si la diligencia se practicara en un lugar no autorizado en la orden, esa actuación podría llegar a considerarse nula, al momento en que el gobernado hiciera de sus medios de defensa legal.”²⁰

Antes de la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 18 de julio de 2006 al Código Fiscal de la Federación, en su artículo 10, se consideraba que no bastaba que los visitadores hubieran encontrado al contribuyente visitado en el lugar señalado en la orden de visita, ya que esto no implicaba necesariamente que este sitio sea el domicilio fiscal, ya que el domicilio fiscal no se

²⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela, Op cit, p.191.

regía por el lugar donde se localizaba, habitaba o vivía el obligado, actualmente dicha reforma establece que para las personas físicas, se va a considerar como su domicilio fiscal: el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios, tratándose de actividades empresariales, cuando no realicen dichas actividades, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades, si la persona física realiza actividades empresariales u otra actividad distinta y no cuenta con un local, y éste utiliza su casa habitación, la autoridad fiscal le dará un plazo de cinco días a la persona física para que acredite que su domicilio corresponde a los supuestos señalados anteriormente; para las personas morales, se va a considerar como su domicilio fiscal: el local donde se encuentre la administración principal del negocio, cuando sea residentes en el país, si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o en su defecto el que designen; cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados para ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto que le corresponda para ello, o en su caso hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

No hay que pasar por alto que los lugares a visitar puede ser varios e inclusive la visita podrá realizarse en forma simultánea, siendo absolutamente válido siempre y cuando se especifiquen en forma expresa los domicilios que se vayan a visitar, por ello cuando la autoridad estima que hay varios domicilios no debe elaborar una orden de visita o ampliación de la misma por cada domicilio, sino una sola orden en donde debe encontrarse anotados todos ellos, notificando en todos los domicilios anotados en la orden, debiendo estar firmada de forma autógrafa por el funcionario competente, en cumplimiento con el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la siguiente tesis que dice:

VISITA DOMICILIARIA. EL AUMENTO DE LOS LUGARES A VISITAR DEBE NOTIFICARSE AL VISITADO SIN QUE SEA NECESARIO UNA NUEVA ORDEN DE VISITA.-

La disposición contenida en el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consistente en que el aumento de lugares a visitar debe notificarse al visitado, constituye un requisito o facultad reglada de la autoridad fiscal que debe cumplir al efectuar sus facultades de comprobación a través de la practica de una visita domiciliaria para dar legalidad a su actuación; por ende, la obligación a cargo de la autoridad hacendaria en esos casos, consiste únicamente en notificar debidamente el aumento de lugares a visitar, sin que sea necesaria la emisión de una nueva orden de visita domiciliaria; pues de considerar lo contrario no tendría sentido que el legislador haya establecido en dicho precepto la posibilidad de ampliar los lugares a visitar, si por cada uno tuviera que emitirse la orden respectiva, sin que ello implique que la autoridad pueda introducirse en forma arbitraria en el domicilio de los particulares, pues precisamente para salvaguardar las garantías de inviolabilidad del domicilio y de seguridad jurídica, el legislador impuso a la citada autoridad como una facultas reglada la obligación de notificar ese hecho al visitado.

Semanario Judicial de la Federación Época. T. XXII. 2 °. T.C., agosto 2005, Pág. 2072.

Por otro lado, puede suceder que durante el desarrollo de la visita domiciliaria, se conozca que el visitado tiene sucursales, bodegas entre otros inmuebles, derivado de lo cual procede la ampliación de la orden de visita, lo que implicaría que debe constar en documento distinto, el cual debe estar fundado y motivado, así como también dicha situación se deberá notificar al interesado, el cual tiene por objeto el respetar el régimen de certidumbre jurídica al gobernado.

En este orden de ideas, es digno mencionar la tesis jurisprudencial del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que dice:

ORDEN DE VISITA.- DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O DEL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SEAN MATERIA DE LA MISMA.-

De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a los requisitos establecidos para los cateos, así como a los que se señalen en las leyes respectivas. Uno de los requisitos consiste en que la orden debe precisar el nombre de la persona o del establecimiento que habrá de visitarse, así como el lugar y el objeto de la inspección. Por tanto, no se cumple este requisito constitucional cuando se dicta una orden genérica que faculte a un inspector para practicar visitas en determinada área geográfica, pues en este caso supuesto, queda a la elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares para efectuarlas.

Revisión N. 123/84.- Resuelta en Sesión de 11 de junio de 1985, por unanimidad de 8 votos.

Revisión N. 371/85.- Resuelta en Sesión de 14 de mayo de 1986, por unanimidad de 6 votos.

Revisión N. 1172/85.- Resuelta en Sesión de 19 de mayo de 1986, por unanimidad de 8 votos.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Jurisprudencia N. 364, año 1986, Pág. 44.

Es decir, la autoridad fiscal deberá cumplir al pie de la letra este requisito Constitucional, debido a que si pretende revisar lugares distintos a los señalados en la orden de visita, estaría violando la garantía de audiencia que tiene a favor el gobernado, pudiendo también configurar una conducta delictuosa por la arbitrariedad en la conducta de la autoridad.

2.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.- La designación de los visitadores deberá hacerla la autoridad competente, nombrándose casi siempre a más de dos; dado que el fisco verifica el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, el cual lo tiene asentado en la documentación contable, designa casi siempre a contadores, olvidando la autoridad que en una visita domiciliaria se debe atender al giro del contribuyente visitado, el cual desde mi punto de vista, es un error el que todos los visitadores sean contadores sobre todo cuando es bien conocido que la actividad de los sujetos pasivos de la obligación fiscal es muy amplia (importadores, exportadores), por lo que bien pueden designarse o debe de designarse a otros profesionistas, tales como doctores en medicina, ingenieros, economistas, abogados, arquitectos o técnicos en ciertas actividades, etc.; por ejemplo si la orden de visita va dirigida a un hospital o sanatorio, lo correcto es que como visitador también se nombre a un médico; si se va a revisar a una empresa constructora de obras, lo indicado sería designar no solo a contadores sino a un ingeniero o arquitecto como visitador, si se va a revisar a una empresa fabricante de pan, debe nombrarse como visitador también a un técnico; es por ello que la autoridad fiscal se debe auxiliar de otros profesionistas o técnicos en ciertas actividades, pues considero que es en ese momento donde se pueden cometer errores en la visita domiciliaria.

La sustitución, el aumento o reducción de los visitadores puede darse en cualquier momento de la práctica de la visita domiciliaria, por la autoridad competente, la cual se deberá notificar al visitado de forma precisa, ya que no siempre los visitadores que inician la visita lo llevan a cabo hasta su conclusión, pues por diversas razones se nombran nuevos que los auxilien o bien que los sustituyan teniendo su origen por renunciaciones, despidos, ascensos o por que se les comisiona otras visitas, o en su caso por que se presentaron complicaciones.

Sea cual fuere el caso ya sea por aumento o sustitución, deberá provenir dicha orden de autoridad competente, debiendo satisfacer los requisitos que señalan las fracciones II y III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, de esto se desprende que si al presentarse los nuevos visitadores y no encuentran al interesado o al representante legal, deberán dejar citatorio con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal, con el fin de que cualquiera de ellos este presente al día siguiente hábil y a la hora señalada, ya que si al presentarse al día siguiente y a la hora señalada y no están presentes él visitado o su representante, iniciaran las labores con la persona que este presente, levantando antes de iniciar sus labores el acta de identificación y en la presencia de dos testigos, en la cual se hará constar que se entrega la orden ya sea para que auxilien a los visitadores designados inicialmente o para sustituirlos, no debe pasarse por alto que de incurrir en la omisión de levantar tal acta, se estaría viciando la visita en ese momento.

Esto se hace con el fin de darle al gobernado la suficiente garantía de seguridad jurídica en el desahogo de los actos de fiscalización que realizaran los visitadores del fisco.²¹

Pero puede también originar inseguridad jurídica al gobernado o visitado, si en el desahogo de la visita ésta va bastante adelantada, y en ese momento hay sustitución de visitadores, pues puede considerarse que se este viciando la visita por que los visitadores sustitutos solo se concretaron a levantar la última acta parcial o acta final, y eso significa que en nada contribuyeron y solo sintetizaron la labor de los anteriores visitadores.

3.- Tratándose de las visitas domiciliarias, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado, excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior, y se ignore el nombre del mismo, la cual deberá señalar los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en

²¹ Idem, p.191.

la visita de que se trate. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.- Dentro de las reglas establecidas en la Constitución Federal para los cateos y que se retoma para la visita domiciliaria, la autoridad fiscal deberá de señalar de forma expresa en la orden de visita a quien va dirigida la misma, es decir, que de forma previa y específica debe consignarse el nombre de la persona a quien se dirige; lo anterior deviene porque la practica de la visita domiciliaria es un acto personal por lo que debe concretarse a una determinada persona creando así la certeza jurídica al visitado.

Por lo que es aplicable el siguiente criterio:

ORDEN DE VISITA. DEBE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto, las ordenes de visita domiciliaria deben cumplir con determinados requisitos, tales como: señalar el nombre de la persona que ha de visitarse; el lugar donde la visita debe practicarse, y el objeto de la misma, por lo tanto, si en una orden se omiten tales requisitos, debe considerarse que la misma es ilegal por ser violatorio del mencionado precepto Constitucional.

Revisión N. 295/84. Visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Marzo de 1985, Pág. 720.

(El subrayado es mío)

Debemos entender entonces por nombre al conjunto de palabras con que se identifica a las personas para distinguirlas unas de otras.

Para el maestro Rafael de Pina Vara, señala que el nombre es: *“El signo que distingue a una persona de las demás en sus relaciones jurídicas y sociales”*.²²

²² DE PINA VARA, Rafael, Op. cit, p.365.

En este orden de ideas, el nombre de la persona a quien este dirigida la orden de visita para la práctica de la visita domiciliaria, deberá ser el correcto, por lo que se puede asumir que esa sea la persona buscada.

Cuando se trate de verificación en materia de comercio exterior no siempre la orden de visita va dirigida a una persona en específico, ya que resultaría complicado por la naturaleza de la revisión, caso concreto sería la verificación sobre la legal estancia en el país de un vehículo, debido a que si esta en tránsito y es de procedencia extranjera, sería imposible especificar el nombre de la persona poseedora del que conduce.

Para darle sustento a lo anteriormente señalado, es digno de citar la siguiente jurisprudencia:

ORDEN DE VERIFICACION DE LA LEGAL ESTANCIA EN EL PAIS DE UN VEHICULO DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. ES CONSTITUCIONAL LA QUE SE DIRIGE “AL PROPIETARIO, CONDUCTOR Y/O TENEDOR” (APLICACIÓN ANALÓGICA DE LA JURISPRUDENCIA 2ª. /J. 59/97). Cuando la autoridad administrativa emite órdenes de verificación de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, con apoyo en el artículo 144, fracciones XVI y XXX, de la Ley Aduanera, no puede exigirse la determinación de la persona a quien va dirigida, dado que al tratarse precisamente de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, es evidente que resulta imposible, dentro de la lógica jurídica, especificar el nombre de su propietario, del que lo posee o del que lo conduce; obligar a la autoridad a que esa verificación sólo la hiciera a persona identificada por su nombre, haría difícil el ejercicio de las facultades de fiscalización de mercancías o bienes que se introducen al país o que circulan por él, en contravención a leyes y ordenamientos fiscales; ahora bien, al no tratarse de una orden de visita al domicilio basta,

por la naturaleza del acto, el mandamiento escrito de autoridad competente, fundado y motivado, que se dirige al “propietario, conductor y/o tenedor” del vehículo de procedencia extranjera, para que se estime constitucional. Esa interpretación se realiza a la luz de la jurisprudencia 59/97 que sustentó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde consideró que en la orden de visita domiciliaria el objeto debe ser determinado, lo que es exigible cuando se refiere a contribuyente registrado, más no tratándose de contribuyentes clandestinos, porque en estos últimos casos la orden será en forma general. En esa tesitura, para verificar los bienes o mercancías de origen extranjero, cuando la autoridad emita una orden e ignore el nombre de los contribuyentes a quienes se destine, no puede ir dirigida a persona determinada, debe ser genérica, sin que por ello se desconozca su fundamento constitucional.

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, agosto de 2001, tesis: VI.2.A.21, Pág. 1376.

Con lo anterior se puede establecer que la autoridad fiscal tiene la obligación de señalar y en forma específica el nombre de la persona a quien se vaya a practicar la visita domiciliaria.

Ahora bien la disposición fiscal establece que si son varios los visitadores designados, estos podrán actuar de manera separada o conjunta, produciéndose está última en que la visita deba desarrollarse en presencia de todas las personas que indica la orden.

3.6.3 - Notificación de Orden

En uso de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal inicia el procedimiento de revisión a través de la visita domiciliaria, la cual el primer acto que

va a llevar acabo es la diligencia de notificación de orden de visita, la cual los notificadores adscritos al Servicio de Administración Tributaria deberán de constituirse legalmente en el lugar designado en la orden respectiva, de conformidad con el artículo 44 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

La visita se realizara en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

Debo de señalar que la notificación es muy importante, y que se debe llevar acabo de forma correcta por parte de los visitadores, debido a que la naturaleza jurídica de la notificación se funda como el medio para dar a conocer todos y cada una de las determinaciones que la autoridad emite, con el fin de que los involucrados estén en aptitud de hacer valer sus derechos y defender sus intereses.

Para el maestro Cipriano Gómez Lara, señala que la notificación es: *“La forma, la manera, o el procedimiento marcado por la ley, cuyo medio, el tribunal hace llegar a las partes o a los terceros el conocimiento de alguna resolución o de algún acto procesal o bien, tiene por realizada tal comunicación para los efectos legales.”*²³

El maestro Rafael de Pina Vara dice que la notificación es: *“Un acto mediante el cual, con las formalidades legales preestablecidas se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesados en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal.”*²⁴

Asimismo el maestro Eduardo Pallares define a las notificaciones de la siguiente manera:

*“Es el medio legal por el cual se da a conocer a las partes o a un tercero el contenido de una resolución judicial.”*²⁵

²³ GOMEZ LARA, Cipriano, **Teoría General del Proceso**, Novena edición, Editorial Harla S.A de C.V, México 1996, p.237.

²⁴ DE PINA VARA, Rafael, Op cit, p.366.

²⁵ PALLARES, Eduardo, **Diccionario de Derecho Procesal**, Vigésima cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1998, p.574.

De las definiciones aportadas se desprende lo siguiente:

- Las notificaciones son actos de comunicación procesal o medios legales.
- Son realizadas por una autoridad competente.
- Van dirigidos a una persona determinada, la cual tiene interés en el asunto.
- Tiene como finalidad dar a conocer una resolución o un acuerdo administrativo.

En este orden de ideas, la autoridad deberá de llevar acabo la notificación requiriendo la presencia de la persona buscada, sea persona física o moral por conducto del representante legal, para que así se aplique y sea valida las reglas de oro del derecho procesal “nadie puede ser condenado sin ser oído” y “para oír a las partes es necesario notificarlas”.

¿Que sucede si la persona buscada o representante legal si es persona moral no se encontrare en el lugar respectivo al momento de realizarse la diligencia de notificación?, de esta interrogante, el notificador tendrá la obligación de dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio, para que el visitado lo espere al día hábil siguiente y a una hora determinada, para efecto de entregar la orden de visita, teniendo su fundamento en el primer párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Cuando la notificación se efectuó personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejara citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales.

Así mismo, la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió el siguiente criterio al respecto:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- SU NOTIFICACION.- Conforme a lo previsto por el artículo 44 fracción II, del Código Fiscal de la Federación, cuando los visitantes se presenten en el domicilio en el cual se llevaría a cabo la visita, y no se encuentren al visitado o a su representante legal, deben dejarle citatorio, con la persona que se encuentre en el lugar, para que espere a los visitantes a hora determinada del día siguiente, puntualizando que es para recibir la orden de visita, requisito que de no satisfacerse habría documento ilegal. No es óbice para llegar a esta conclusión el que los visitantes hayan cumplido con las formalidades establecidas para las notificaciones previstas por los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, ya que debe atenderse a lo dispuesto en la norma legal aplicable al caso específico de la notificación de la orden de visita, y no a los que se refieren a las notificaciones de los actos administrativos en general.

Recurso de Apelación N. 100(A)-I-549/96143033708/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de mayo de 1997, por mayoría de 3 votos y 1 en contra.

Magistrado ponente: Alma Peralta Di Gregorio.-Secretaria: Lic. Beatriz Rodríguez García.

En este orden de ideas, si el notificador solicita la presencia del contribuyente o en su caso del representante legal y ninguno estuviera en ese momento en el domicilio, los visitantes o notificadores procederán en ese momento a formular un **citatorio** por escrito, que lo dejarán en poder de la persona que se encontrare ahí en ese momento, el citatorio deberá contener ciertos requisitos o características peculiares, máxime de ser el acto por virtud del cual él particular tendrá conocimiento que se le esta citando a una hora y día determinado, para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y siendo un acto de autoridad que garantiza o da certeza de la debida notificación y entrega de la orden de visita.

De lo anterior, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió la siguiente tesis que nos dice:

CITATORIO PRECEDENTE A LA NOTIFICACION DE UN REQUERIMIENTO DE INFORMACION Y DOCUMENTACION. DEBE CONTENER LA CIRCUNSTANCIACION DE QUE SE REQUIRIO LA PRESENCIA DEL REPRESENTANTE LEGAL.-

El emplazamiento que se practica para efectuar a una hora fija del día hábil siguiente la entrega de un requerimiento de documentación e información para el inicio de una revisión de gabinete, si bien, no debe colmar los estrictos requisitos que la ley y la jurisprudencia exigen para la notificación de una orden de visita domiciliaria, en tanto que no conlleva la invasión al domicilio del contribuyente, lo cierto es que la garantía de seguridad jurídica del destinatario del acto de molestia, sólo se salvaguarda si en el citatorio se pormenoriza a detalle el hecho de que fue requerida la presencia del representante legal en tratándose de personas morales, no bastando el señalamiento del nombre de la empresa sujeta a revisión. La omisión de circunstanciar ese requerimiento no se justifica por el hecho de que las personas morales se obliguen a través de sus representantes legales, como lo dispone el artículo 27 del Código Civil Federal, y que pudiera deducirse por tanto, a quién se encontraba dirigido el citatorio, en virtud de que al tratarse de un emplazamiento para dar a conocer el inicio del ejercicio de facultades fiscalizadoras, la trascendencia de la notificación que nos ocupa, si bien no es equiparable a la que antecede a la entrega de una orden de visita domiciliaria, exige de cualquier manera que el emplazamiento previo a la comunicación del requerimiento de documentación se realice a la persona idónea y se levante puntual de dicha citación.

Juicio N. 3376/03-07-01-6/52/05-S2-09-03.- Resulto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 14 de junio de 2005, por mayoría de 3 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar. (Tesis aprobada en sesión de 14 de junio de 2005)

Los requisitos del citatorio son los siguientes:

- a) Que el citatorio deba tener la especificación clara que es para efecto de notificar una orden de visita, y no la leyenda de *diligencia de carácter administrativo* de lo contrario el actuar de la autoridad será ilegal.
- b) Que el notificador o visitadores se constituyeron debidamente en el domicilio de la persona buscada a determinada hora y día. (debiendo ser hábil el día y la hora)
- c) Que para estos efectos se requirió la presencia de la persona buscada.
- d) Que al no encontrarse la persona buscada, se dejó citatorio de mérito.
- e) El nombre de la persona con quien se deja el citatorio respectivo.
- f) El carácter e identificación de la persona a quien se le deja el citatorio.
- g) Nombre y firma del notificador.

Lo anteriormente comentado tiene su fundamento a su vez en el artículo 44 párrafo primero de la fracción II del Código Fiscal de la Federación que dice:

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 iniciara con quien se encuentre en el lugar visitado.

De esta tesitura, cabe mencionar aspectos muy interesantes que no deben dejarse pasar, en primer lugar al momento de que se constituyan los visitadores en el domicilio del contribuyente, es muy importante que se precise en la orden el domicilio

o domicilios en que se desahogara, ya que es frecuente encontrar inmuebles que contiene el numero de la calle agregada la palabra BIS, de tal manera que la dirección deberá estar asentada correctamente, ya que de lo contrario la visita se encontraría viciada desde su origen.

Si no es llevado acabo dicha notificación correctamente será aplicable la siguiente jurisprudencia, que nos dice:

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

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
Semanao Judicial de la Federación, agosto de 1997, Pág. 839.

Otro aspecto de suma importancia que cita dicha fracción II en su última parte del artículo 44, dice que si el visitado o su representante legal no se encuentran a la hora determinada para recibir la orden respectiva, la visita se iniciara con quien se encuentra en el lugar visitado, por lo que si la orden es entregada a una persona que no es el interesado o el representante legal, se deberá comprobar el carácter con el que recibe la orden, por ejemplo su calidad de empleado, requiriéndole su identificación.

Dicho lo anterior, los visitadores no están facultados que en el primer acto de autoridad como sería el citatorio en el supuesto de no encontrar al visitado o a su representante legal quieran hacer una relación de los libros, registro y otros documentos y sistemas que integren la contabilidad, por lo que siendo el citatorio un acto previo a la visita, estrictamente todavía no hay uso de facultades de comprobación, por lo que la relación de sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad resultaría perjudicial a las garantías individuales siendo por ello inconstitucional.

Para reforzar lo antes expuesto, es digno de mencionarse la siguiente jurisprudencia:

VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACION DE LA DOCUMENTACION QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.-En concordancia con el principio de que al respecto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 Constitucional establece que la orden para la practica de visitas domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirla, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del

Código Fiscal de la Federación que, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejen citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 Constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición Constitucional.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V. abril de 1997. Tesis P.L VIII/97.

El Código Fiscal de la Federación establece a su vez en su párrafo tercero y cuarto de la fracción segunda del artículo 44, la facultad de aplicar medidas cautelares, consistentes en el aseguramiento de la contabilidad, así como del aseguramiento de bienes y mercancías, que a la letra dicen lo siguiente:

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.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en 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 autorizadas por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

De lo anterior se desprende que los visitadores procederán al aseguramiento de la contabilidad o en su caso de bienes y mercancías; si se trata de la contabilidad, está se asegurara cuando exista el riesgo de que él contribuyente se ausente o bien, cuando realice maniobras tendientes a impedir el inicio o el desarrollo de la visita domiciliaria. En el caso de los bienes y mercancías, estos podrán asegurarse cuando

su importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, deban ser manifestados a las autoridades fiscales.

Si los visitantes aseguran la contabilidad, deberán levantar acta circunstanciada de los hechos con la intervención del sujeto visitado y de dos testigos, colocando la contabilidad en un lugar cerrado (pueden ser archiveros o escritorios o bien bodegas, en caso de mercancías), y colocar sellos o precintos para evitar que puedan ser sustraídos, debe advertirse que los visitantes no podrán sustraer ninguno de estos objetos del domicilio del sujeto visitado; así como también va a proceder que los visitantes puedan obtener copias de la contabilidad previo cotejo con los originales, tal y como lo señala el párrafo tercero del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitantes podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitantes.

Es importante establecer que todas las notificaciones deben ser de forma personal tal y como lo señala el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, por lo que si es de una manera diferente y máxime que si se trata para la practica de la visita domiciliaria, provocaría inseguridad jurídica al visitado, de lo anterior abundare de una forma mas amplia en el próximo capítulo.

Al momento de que los visitantes se constituyan en el domicilio fiscal señalado en la orden de visita, solicitando la presencia del contribuyente (persona física) o en su caso él representante legal (persona moral), el cual si es la persona física se va a identificar con la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes e invariablemente una identificación oficial como puede ser la credencial de elector, pasaporte, etc.; y si es él representante legal de la empresa, se le requerirá el testimonio de la escritura pública por la que acredite su personalidad

jurídica, en el testimonio deberá conferírsele poder para actos de administración así como también se le va a solicitar una identificación oficial.

De lo anterior es de aplicarse la siguiente jurisprudencia, emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que dice:

ACTAS DE AUDITORIA.- LOS VISITADORES DEBEN EXIGIR LA IDENTIFICACION DEL REPRESENTANTE LEGAL DEL VISITADO POR NO ADMITIRSE LA GESTION DE NEGOCIOS EN MATERIA FISCAL.- Si la autoridad pretende que no existe violación a lo dispuesto por la fracción II del artículo 84 del Código Fiscal de 1967 en virtud de que en el acta final de auditoria se asentó que al iniciarse la visita domiciliaria se entrego la orden al representante legal del visitado pero de su lectura se aprecia que no se cita el documento con el que éste se ostento con tal carácter, dicha acta carece de valor probatorio pleno para demostrar que no hubo violación al citado numeral, pues los auditores estuvieron obligados a solicitar la identificación de la persona que recibía la orden y consignarlo en el acta si manifestaba ser representante legal del visitado, ya que en términos del artículo 97 del propio código en ningún trámite administrativo se admite la gestión de negocios y, en su defecto señalar que se entrego a la persona que en ese momento se encontraba en el lugar en que debía practicarse la diligencia al no encontrarse al visitado ni a su representante para considerar cumplido el requisito legal en comento.

Revisión N. 1532/84

Visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de junio de 1986, Pág. 1174.

Hay que precisar que la diligencia donde se notifique la orden de visita tiene que ser en días y horas hábiles, tal y como lo señala el artículo 13 del Código Fiscal

de la Federación, acto seguido se recibirá acuse en la copia en original de la citada orden, debiendo el interesado o su representante legal estampar de su puño y letra el nombre legible y su firma, la fecha señalando el día mes y año; de ser posible deberá recabarse sello de la empresa tratándose de personas morales y estamparlo junto a la firma del representante legal.

Por otro lado, en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Tributario Federal, nos dice:

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el nuevo 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, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

De lo anterior se desprende que si él contribuyente cambia de domicilio después de haberle notificado el citatorio o durante el transcurso de la visita, los visitadores podrán llevar a cabo la diligencia en el nuevo domicilio, así como también en el anterior, sin tener que solicitar una nueva orden de visita o ampliación de la misma, no debe perderse de vista que va a existir una obligación del contribuyente que es avisar el cambio de domicilio, por lo que se hará constar tales hechos circunstanciados en el acta respectiva, así como también, si por el cambio de domicilio deviene cambio a una nueva jurisdicción, la autoridad fiscal que emitió la orden de visita deberá de solicitar el auxilio de las autoridades fiscales que sean competentes para que continúen la visita iniciada por ella, notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores.

Al realizar la diligencia de notificación de la orden de visita por parte de los visitadores, deberán hacer entrega a su vez de **la carta de los derechos del contribuyente auditado**, la cual, le dará mayor certeza y seguridad jurídica al

contribuyente visitado en el desarrollo de la visita domiciliaria, por lo que se debe considerar que es en ese momento que la autoridad fiscal inicia con las facultades de comprobación.

Dentro de las obligaciones del contribuyente visitado, tendrá que recibir la orden de visita, por lo que de no querer recibirla o negar el acceso a los visitantes, ello originaría que al visitado se le determine presuntivamente un crédito fiscal, así como también se haría acreedor a multas, derivado de una infracción por oponerse u obstaculizar el ejercicio de las facultades de comprobación, teniendo su fundamento en los artículos 85 y 86 del Código Fiscal de la Federación, por lo que pudiera darse el caso de que no solo con la imposición de multas se va a lograr ingresar al negocio del contribuyente, sino que va hacer necesario el auxilio de la fuerza pública; es importante aclarar que de conformidad con el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la multa no deberá ser excesiva ya que si no estaríamos en presencia de una actuación ilegal de la autoridad fiscal.

3.7 - DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA

Para el desarrollo de la visita domiciliaria por parte de los visitantes, deberá de llevarse a cabo en días y horas hábiles, teniendo su fundamento legal en los artículos 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación, siendo las comprendidas entre las 7:30 a las 18:00 horas, una diligencia de notificación que se inicie en horas hábiles podrá concluir en días y horas inhábiles, sin que afecte su validez; los días inhábiles son los que señala el Código Fiscal de la Federación, los cuales son los sábados y domingos, 1 de enero, el primer lunes de febrero, el tercer lunes de marzo, el 1 y 5 de mayo, el 16 de septiembre, el tercer lunes de noviembre, el 1 de diciembre de cada seis años, cuando corresponda la transmisión de Poder Ejecutivo Federal y el 25 de diciembre, siendo aplicable a su vez el artículo 282 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a nuestra materia, el cual

dispone la habilitación de días y horas; cabe agregar que las autoridades fiscales podrán habilitar los días y horas inhábiles cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que se debe pagar contribuciones en días u horas inhábiles, una vez notificada la orden de visita al contribuyente en el domicilio fiscal, los visitadores procederán a cumplir las formalidades que se analizarán en los subtemas siguientes:

3.7.1 - Identificación de los Visitadores

Al iniciarse la visita domiciliaria en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan, deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, debido a que constituye una formalidad prescrita por el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación, a cuyo acatamiento está en juego la satisfacción de la exigencia de la seguridad jurídica a favor del gobernado, dicha disposición dispone lo siguiente:

Al iniciarse la visita 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; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Así pues, estimo que al incluir el legislador la palabra **identificarse**, se refiere a que se señalen los datos que individualizan a una persona con respecto a su nombre, edad, domicilio, lugar en donde trabaja, cargo que ocupa, así como otros, por lo tanto, la obligación para los visitadores de identificarse no tiene otro objetivo que el de salvaguardar la seguridad jurídica del visitado, previsto en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, dado que toda visita de inspección constituye un acto de molestia, por lo que mediante la identificación se conoce su calidad, a su vez se tiene la certeza que el visitador representa a la autoridad administrativa y que esta legalmente facultada para introducirse al domicilio fiscal, aunque tal requisito lo

consigne una ley secundaria como es el Código Fiscal de la Federación, que emana de un precepto Constitucional que garantiza tal seguridad, por lo que resulta claro que el mismo se colma cuando se asientan pormenorizadamente los datos necesarios que reflejan que el gobernado esta frente a legítimos representantes del organismo público que los comisiona y por ende, que están facultados para practicar la visita, requisitos que deberán constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.

Sobre este aspecto es digno de citar el criterio sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a continuación se transcribe:

VISITAS DOMICILIARIAS. ACTAS DE AUDITORIA. IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- Lo dispuesto por el artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse la visita domiciliaria, los auditores que la lleven a efecto deben identificarse plenamente con el visitado y hacer constar, en dichas actas, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter, pues como las visitas domiciliarias son diligencias en cuyas actas se debe hacer constar todos los hechos u omisiones observados en el transcurso de las mismas, como al efecto lo dispone la fracción V del precepto señalado, debe concluirse que si la identificación del auditor es un hecho realizado en la secuela de la diligencia respectiva, se deben hacer constar, precisamente los pormenores de ella.

Tesis Jurisprudencial N. 13, publicada en el Informe de Labores de 1988, parte III, página 90-10

Los documentos con los que los visitadores acreditan su personalidad y demuestran estar adscritos al SAT son: el gafete o credencial de identificación, el oficio de orden de visita, y adicionalmente el SAT creo *“LA CONSULTA DE*

VALIDACION DE ORDENES DE FISCALIZACION”, con el fin de proporcionarle al contribuyente visitado un alto nivel de seguridad, así como de autenticidad a las ordenes de fiscalización que reciben, he inclusive en el sistema creado por el SAT, se puede detectar de forma automatizada posibles auditores que pretendan sorprender al contribuyente visitado; en dicho sistema de operación se va a proporcionar el Registro Federal de Contribuyentes de la persona física o moral visitada, así como el número de orden de visita, la fecha inicial del periodo a revisar, señalando el día, mes y año, así como también la cantidad y los nombres completos de los visitantes, dichos datos se podrán obtener de la orden de visita que les proporcione los visitantes al visitado.

Dicho sistema, no puede ser considerado como un sistema identificatorio único, sino que debe ser considerado un complemento de identificación, siguiendo el espíritu del artículo 16 Constitucional, que en su primera parte nos dice:

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. (El subrayado es mío)

Con relación al gafete o credencial que se identifican los visitantes deberá de contener por lo menos los siguientes datos, debiendo quedar asentados en el acta respectiva lo siguiente:

- 1.- Tipo de identificación
- 2.- Fecha de expedición
- 3.- Vigencia
- 4.- Cargo o puesto
- 5.- Facultades o Finalidad
- 6.- Registro Federal de Contribuyentes
- 7.- Autoridad de quien lo expide
- 8.- Nombre de quien lo expide
- 9.- Firma autógrafa de quien lo expide

10.- Fundamento de la expedición

11.- Sello

Con lo anterior él contribuyente visitado o el particular con quien se entienda la diligencia deberán cerciorarse que los datos asentados en el acta correspondan o coincidan cabalmente con los consignados en la constancia de identificación, aunado desde luego con la foto y su firma.

Las credenciales o gafetes que porten los visitadores deberán consignar su periodo de vigencia, al respecto los Tribunales Colegiados de Circuito, emitieron la siguiente jurisprudencia, que dice:

VISITAS DE AUDITORIA. NO SON DOCUMENTOS IDENTIFICATORIOS LAS CREDENCIALES DE LOS VISITADORES EN QUE NO SEÑALEN EL PERIODO DE SU VIGENCIA.- Como la “vigencia” implica que determinado documento no está despojado de su validez, y en el caso en el acta de auditoria no se hace mención al periodo de vigencia de la credenciales con que se identificaron los visitadores, de ahí que no pueda determinarse si se encontraban vigentes al momento de la realización de la visita de auditoria; debe concluirse que dichas credenciales no son documentos identificatorios algunos, toda vez que el particular no puede estar en pleno conocimiento de que, efectivamente, los visitadores representan a alguna autoridad o que ostentan los cargos señalados en las credenciales.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, abril de 1991, Pág. 59.

En este orden de ideas, la consecuencia que los visitadores no se identifiquen plenamente al inicio de la visita introduciría al visitado incertidumbre jurídica, con lo que el documento de identificación de los visitadores y características del mismo

deberán quedar plenamente señalados en el acta, para satisfacer la seguridad jurídica del visitado, es menester que en las actas de auditoria se asienten todos los datos que permitan al particular presumir del visitador la debida representación de autoridad fiscal.

Para reforzar lo antes comentado, el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sostiene el siguiente criterio jurisprudencial:

AUDITORES, DEBEN ASENTAR EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA, LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE LOS IDENTIFICA.- Lo dispuesto por el artículo 84, fracciones II y V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos ochenta y dos, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse una visita domiciliaria, los auditores que la lleven a efecto, deben identificarse plenamente con el visitado y hacer constar, en el acta correspondiente, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter, en virtud de que las visitas domiciliarias son diligencias en cuyas actas se deben hacer constar en forma circunstanciada todos los hechos u omisiones observados en el transcurso de su realización; por lo que, como la identificación de los auditores es un hecho realizado en la secuela inicial de la diligencia, así se debe hacer constar, no siendo suficiente, que únicamente los nombres de los visitadores, que intervinieron en la diligencia, consten en el acta de visita.

Tesis N.2, Publicada en la pagina 187, del Informe de 1988, tercera parte.

3.7.2 - Designación de los Testigos

Los testigos que por disposición del artículo 16 Constitucional, deberán intervenir en el desahogo de una orden de cateo y de una visita domiciliaria, constituye un derecho Constitucional del visitado o de la persona con quien se

entienda la diligencia, el fundamento de la designación de testigos lo encontramos en el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Al iniciarse la visita 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; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designaran, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Cabe aclarar que la consignación en el acta sobre la designación de testigos será hasta este momento de la diligencia, materialmente serán personas que hayan estado presentes desde el inicio de la diligencia aunque sean designados momentos después, de lo transcrito tenemos que los testigos deben ser designados en el inicio de la visita, que es cuando los visitadores hacen la entrega de la orden de visita y proceden a levantar el acta llamada de inicio.

Los visitadores van a requerir al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia para que proceda a la designación de dos testigos, siendo indispensable, que esas personas puedan testificar, es decir, que sean mayores de edad, y que estén de acuerdo en desempeñar ese cargo, debiendo quedar precisada en el acta tal situación, o bien en caso de que el visitado se negase a su designación o habiendo efectuado la designación los testigos se nieguen, correrá por cuenta de los visitadores, haciendo constar tal situación en el acta que levanten de la siguiente manera:

- Que el visitador exhorto al visitado para designar testigos.
- Que el visitado se negó a designarlos, y el por que.
- Que el visitado al efectuar la designación de testigos, éstos se negaron, y el porque.
- Que el visitador procedió a designar testigos.

En apoyo a lo anterior, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió la siguiente tesis que dice:

ACTAS DE VISITA.- Los visitadores deberán al iniciarse la misma, requerir al visitado para que designe dos testigos. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan requerirán al visitado para que designe dos testigos. Por lo tanto, si el requisito señalado se pretende satisfacer en el acta final de auditoría, debe entenderse que se viola el precepto citado, toda vez que la garantía de legalidad a que se refiere el artículo 16 Constitucional requiere que sea precisamente al inicio del acto de molestia cuando se satisfagan dichas formalidades, lo cual constituye además una garantía de legalidad jurídica para el visitado, ya que los testigos, al firmar un acta de visita, deben atestiguar sobre los hechos y circunstancias suscitadas desde el inicio del acto de molestia y no solo de actos acontecidos en el acta final.

Revisión N. 47/87.- Resuelta en sesión de 19 de octubre de 1989, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario Lic. Héctor Fdo. Piñera Sánchez.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 3ª Época, año II, N. 22, octubre 1989, Pág. 31.

La limitación legal respecto de quienes no puedan ser testigos son los propios visitadores, aún y cuando no exista prohibición expresa en el artículo 16 Constitucional, debido a que los testigos son los que atestiguan todo lo actuado, y de admitirse que los visitadores actúen como tales y simultáneamente como testigos, desvirtuarían las funciones propias que a cada uno se les encomienda, por lo cual ello sería tanto como admitir que el visitador puede ser testigo de sus propios actos.

Al respecto, es digno de mencionar el criterio contenido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que dice:

TESTIGOS NO PUEDEN SERLO LOS EMPLEADOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- De conformidad con el artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación si en el cierre del acta final de la visita, el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; por tanto, cuando no comparezcan ni el interesado ni sus testigos, no obstante el citatorio que se le dejó un día hábil antes de cerrarse el acta de auditoria, los visitadores están facultados para nombrar a otros testigos sustitutos, pero esta designación, conforme a una recta interpretación del artículo 16 Constitucional, deberá recaer en personas que puedan actuar imparcialmente, caso en el que no se encuentran los empleados de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Revisión N. 2688/87.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de enero de 1992, Pág. 13.

Por otra parte debo de señalar que los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo, de conformidad con el párrafo segundo de la fracción III, del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la quien se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los

visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

De lo anterior se desprende lo siguiente:

- a) Los testigos pueden ser sustituidos, cuando no comparezcan en el lugar donde se esté llevando a cabo la diligencia.
- b) Los testigos pueden ser sustituidos, por ausentarse, antes de que concluya la diligencia.
- c) Los testigos pueden ser sustituidos, por manifestar su voluntad de dejar de ser testigos.

En este orden de ideas, lo que se busca es que los testigos estén presentes en todo momento de la diligencia, es decir, desde que se inicia el procedimiento con la entrega de la orden de visita hasta la conclusión del mismo que jurídicamente se configura con el levantamiento del acta final, por lo que si se está en cualquiera de los supuestos antes señalados, los visitadores deberán indicar con toda precisión el lugar y hora en que aconteció dicha sustitución, pues de lo contrario no se sabría hasta que momento estuvo presente el testigo sustituto y a partir de que momento se designó al sustituto.

Sobre esta situación existe el criterio sostenido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que a continuación se transcribe:

ACTAS DE VISITA. SI SE SUSTITUYE UN TESTIGO DEBE CIRCUNSTANCIARSE DEBIDAMENTE DICHA SITUACION.- De conformidad con el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo sin que ello invalide los resultados de la visita; sin embargo, el artículo 46, fracción I, del mismo ordenamiento legal establece que de toda visita en el domicilio fiscal se levantara acta en la que haga contar en forma circunstanciada los

hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes; de donde deriva que si un testigo es sustituido durante el desarrollo de la visita, deberá indicarse con toda precisión el lugar, día y hora en que aconteció dicha sustitución, pues de lo contrario no se sabría en que momento estuvo presente el testigo sustituido y a partir de que momento se designo al sustituto, llegándose al extremo de aceptar que este último atestiguara sobre hechos y circunstancias que no le constaron, lo cual desde luego violaría lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional.

Revisión. 1509/87.- Resuelta en Sesión de 13 de marzo de 1990. Por Mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Gilberto García Camperos.- Secretaria: Lic. Teresa Islas Acosta.

3.7.3 - Acceso a los Lugares en los que se Desarrollara la Visita

Una vez observadas las formalidades de procedimiento que deban cumplirse para la practica de la visita domiciliaria, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la diligencia, tendrán la obligación de conformidad con el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, darle el acceso a las instalaciones del contribuyente visitado a los visitantes, traduciéndose las instalaciones en: oficina, fabrica, bodega, lugar de empaque o almacenamiento y en general cualquier otra área del domicilio fiscal en donde se realicen actividades vinculadas del sujeto visitado, llevándose a cabo los actos que enseguida se enumeran en forma enunciativa y de ninguna manera limitativa:

1. Levantar acta parcial de inicio.
2. Preguntar en que lugar se guarda la documentación contable, así como la comprobatoria de las operaciones relativa al periodo que abarque la visita.
3. Verificar que la información proporcionada sea la correcta.

4. Recorrer las instalaciones de la visitada para tener una idea general de la empresa.
5. Si al iniciarse la visita, se conoce que la empresa tiene sucursales o bodegas, se levantara acta en el que se consignen los hechos, esto es, hacer constar en el acta de inicio las sucursales o bodegas con sus domicilios respectivos.
6. Si hay equipo de transporte, anotar placas y características del (o los) vehículos, solicitando copias fotostáticas de la documentación que compruebe la propiedad de los mismos, los cuales serán certificados previo cotejo.
7. Si hay equipo, maquinaria o cualquier otro mobiliario de importación, solicitar su respectiva documentación de importación.

Posteriormente en el desarrollo del acta sobrevendrán los sucesos sobre la secuencia, objeto de la visita respectiva y, se asentara que al visitado le fue requerida cierta información para la verificación de las obligaciones fiscales, la protesta de decir verdad en cuanto a la presentación sobre determinada documentación y que entraña el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la exhibición de libros de contabilidad y documentos de que trate la revisión, requeridos por la autoridad.

Así, el visitador deberá asentar en el acta respectiva todos y cada uno de los documentos que requirió, y hacer constar en su caso que los mismos fueron exhibidos por la persona ante quien se esta llevando la diligencia, es importante que el visitado o la persona ante quien se este llevando dicha diligencia, permita el acceso al lugar o lugares de visita para llevar a cabo la revisión fiscal para acreditar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que si hay oposición o se obstaculiza dicha facultad de comprobación, se estaría a lo dispuesto por el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece medidas de apremio ante la oposición u obstaculización en el ejercicio de las facultades de comprobación.

La orden de visita, que siempre debe contar por escrito y estar dirigida al visitado, no puede decretar la exhibición de documentos de cualquier índole que no

se relacione con el objeto Constitucional de dicha diligencia, por tanto la función del visitador debe contraerse a inspeccionar todo lo que comprende la contabilidad como son los libros y registros sociales, papeles de trabajo, cuentas especiales, maquinas de comprobación fiscal y sus registros, así como de comprobantes que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como también de sistemas de registro electrónico, microfilms, discos ópticos o cualquier otro medio que autorice la autoridad fiscal.

En este orden de ideas cuando los visitadores utilizan el avance tecnológico para llevar su contabilidad, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en la comprobación de los datos contenidos en esos sistemas.

Los visitadores podrán sacar copias fotostáticas de la contabilidad y demás papeles vinculados con el cumplimiento de las obligaciones materia de verificación, previo cotejo con los originales y certificado por ellos mismos, los cuales van a ser anexados a las actas parciales o finales que se levanten con motivo de la visita.

Los supuestos en que los visitadores podrá obtener copia de la contabilidad son los siguientes:

- I. El visitado, sus representantes o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados cuando deban estarlo conforme a la disposición fiscal.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales por el periodo al que se refiere la visita.

- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocadas por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la diligencia se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

La obligación que tienen los visitadores en la diligencia, es que no van a poder recoger la contabilidad del visitado por ninguna circunstancia, siendo la excepción, lo que señala el artículo 45 fracción VIII, que dice:

Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada par el inicio de la huelga o suspensión de labores.

Quando en el desarrollo de la visita, los visitadores encuentren correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas de dichos documentos, bienes o en muebles, tales como archiveros u oficinas donde se encuentren, dejando en calidad de depositario al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen, si alguno de los documentos que se encuentren en los muebles, archiveros u oficinas, sean necesarios para el visitado, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copias de los mismos.

3.7.4 - Examen de Libros, Documentos y otros Elementos

Sobre esta situación es importante señalar que durante la práctica de la diligencia en el domicilio fiscal del contribuyente visitado, los visitantes requerirán la exhibición de los libros de contabilidad y demás documentos que tengan relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales para su inspección, serán únicamente los que hayan sido especificados en la orden de visita, esto es, que los sujetos pasivos solo están obligados a proporcionar la documentación que estrictamente guarde relación con la obligación cuyo cumplimiento se está tratando de verificar.

De lo anterior, el artículo 16 Constitucional, en su décimo primer párrafo lo dejó ya precisado y 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 los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. (El subrayado es mío)

Por tanto la inviolabilidad de los papeles a que se refiere el texto Constitucional consiste en todos los documentos o constancias escritas de una persona y que en un momento dado pueden servir de base para comprometerlo en cualquier sentido, es por eso que el citado precepto Constitucional imparte mayor protección y garantía de seguridad jurídica, poniendo a salvo al gobernado en cualquier acto de molestia.

En este orden de ideas, y de acuerdo con el undécimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el “exigir la exhibición”, de libros y papeles, es limitarse a las que únicamente estén relacionados con la obligación fiscal que se trata de comprobar, consecuentemente, ningún otro documento o papel en que no consten hechos que se relacionen con las obligaciones

cuyo cumplimiento se verifica o acrediten el cumplimiento de las disposiciones tributarias correspondientes, podrán ser validamente exigidos que sean exhibidos para su inspección.

NOTA

De conformidad con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006, se adiciono la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice:

Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observa que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivo la violación.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, solo se podrá efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad o en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten.

De lo anterior, él suscrito considera una clara violación al procedimiento de revisión que tiene a su cargo la autoridad fiscal, toda vez que se extralimita en sus facultades de comprobación cuando se autofaculta y de oficio reponer el procedimiento de la visita domiciliaria, cuando ésta no se haya ajustado a las normas aplicables, esto demuestra que no importa en que etapa del procedimiento se este llevando acabo, si la autoridad se da cuenta que violo la norma tributaria, podrá iniciar nuevamente el procedimiento, dejando al contribuyente en total estado de indefensión jurídica, por lo que generaría inseguridad por parte del contribuyente visitado.

Por lo tanto, esta reforma da pie a que la autoridad fiscal pueda iniciar mal el procedimiento o que de manera arbitraria actué ante él contribuyente visitado en cualquier etapa del mismo; por lo tanto se tendrá que analizar que tipo de violación se lleva a acabo al contribuyente para determinar la gravedad del mismo.

Por ultimo, señalare que es inadmisibile que se le faculte a la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación revisar a un contribuyente dos veces por las mismas contribuciones y periodos por hechos diferentes a los ya revisados, de lo anterior se traduce que la autoridad transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica, así como también del artículo 23 del Máximo Ordenamiento, al señalar que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales a favor del contribuyente se puede establecer que “ nadie puede ser revisado dos veces por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos”.

3.8 - CONSTANCIAS DE LA VISITA DOMICILIARIA

Por mandato Constitucional consagrada en el artículo 16 de Nuestra Carta Magna, dispone que la autoridad fiscal podrá practicar visitas domiciliarias para comprobar si se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos

a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, en este orden de ideas, la autoridad tendrá la obligación de levantar acta circunstanciada, señalando todos y cada uno de los hechos ocurridos durante la visita, a efecto de constar los resultados de la misma, el párrafo octavo y décimo primero del artículo en comento disponen lo siguiente:

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

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

Así mismo, la fracción I del artículo 46 del Código Tributario Federal, establece lo siguiente:

De toda visita en el domicilio fiscal se levantara acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes. Los hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba plena de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

De los citados preceptos legales en estudio se desprende la importancia que representa el contenido de las actas levantadas por los visitantes en el desarrollo de una visita domiciliaria para efectos fiscales y mas aún, en el caso del acta que se levante al concluir la diligencia ya que de conformidad con el mismo artículo 46

fracción I, se le atribuye valor probatorio pleno de los hechos legalmente afirmados por los visitadores, y por lo tanto se puede concluir que ese documento goza de la presunción de validez, la cual se contempla y plasma en el artículo 68 (Presunción de Legalidad de los Actos y Resoluciones) del Código Fiscal de la Federación.

3.8.1 - Clasificación de las Actas

Si bien la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos solo hace alusión al acta final de visita, con relación a las reglas de los cateos, señalando que al término de la diligencia se levantara un acta circunstanciada, por lo que la visita domiciliaria se sujetara a dichas formalidades; de lo anterior, el Código Fiscal de la Federación establece que dentro de la visita domiciliaria pueden levantarse diversas actas, mismas que en mi opinión se clasifican en:

A) Acta parcial de inicio

Resulta de vital importancia para la Constitucionalidad y legalidad tanto de la visita como de su resolución, el levantamiento de las actas parciales que se vayan formulando y de las cuales se desprenda un cumplimiento o posible incumplimiento a las disposiciones fiscales por parte del visitado, por lo cual, resulta obligatorio por parte de los visitadores levantar el acta parcial de inicio.

De esta tesitura en el acta parcial de inicio se hará constar desde que el visitador se haya constituido en el domicilio de la persona buscada en la orden de visita, sea en forma directa o en su defecto por conducto de tercero, los datos pormenorizados que acrediten la identificación del visitado o de quien se entienda la visita, la identificación de los visitadores y la designación de los testigos que asistirán en la visita, y la aceptación del cargo, es decir, habrá una relación estrecha entre estos actos para que así se de comienzo al acta parcial de inicio.

Cabe hacer mención a efecto de completar el tema que hoy nos ocupa, que los datos que constituyen el acta parcial de inicio esta compuesto por los siguientes elementos:

1. Numero de oficio.
2. Numero de expediente.
3. La clase de acta. (acta de inicio)
4. Los visitadores. (normalmente se consigna “ los que citan”)
5. Nombre de la empresa o persona física visitada.
6. Giro de la empresa o de la persona física visitada.
7. Ubicación de la empresa. (domicilio sobre el cual se va a practicar la diligencia)
8. El folio de las fojas.(tendrá que ser en forma consecutiva)
9. Fecha y hora en la que se levantara el acta correspondiente, así como los nombres de los visitadores adscritos al SAT, los cuales deberán estar autorizados y presentes en el domicilio del visitado con el objeto de levantar el “acta parcial de inicio”.
10. Antecedentes y seguimiento del acta en cuestión, en la cual se deberán especificar los siguientes sucesos:
 - Nombre y fecha que por primera vez el notificador o visitadores se constituyeron en el domicilio del visitado para hacer entrega de la orden de visita.
 - La indicación si precedió citatorio (en caso de ser afirmativo se asentara el objeto del mismo, que el visitado estuviera presente en determinado día y hora para la notificación de la orden de visita)
 - Identificación de los visitadores.
 - El periodo y contribuciones a revisar.(objeto de la revisión)
 - El alcance de la revisión, así como del requerimiento de la disposición de la contabilidad a los visitadores a efecto de realizar la revisión.

- Identificación del visitado o de la persona con quien se entendió la diligencia.
- La designación de los testigos y la aceptación del cargo.
- Las firmas autógrafas de todos y cada uno de los presentes que hayan participado en la diligencia.

El acta de inicio es el documento que se levanta en el domicilio visitado, con el cual se hace constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores, en ese momento las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, pero esto no significa que constituyan una resolución fiscal, ya que los visitadores no son autoridad.

Una vez que se hacen constar los hechos aludidos, se pasa a la lectura y cierre del acta, señalándose lugar, hora y fecha en que se dio por terminada el acta de visita domiciliaria, entregándose al visitado una copia legible de dicha acta, previa firma autógrafa de todos los que en ella intervinieron.

B) Actas parciales

Como su nombre lo indica, se trata de documentos públicos, de conformidad con el artículo 6 de la *Ley Sobre el Escudo, la Bandera y el Himno Nacionales*, estableciéndose dicha norma en comento que el escudo nacional solo podrá imprimirse y usarse en la papelería oficial, por acuerdo de la autoridad correspondiente, por ello se puede sostener que en toda acta de auditoria que carezca del sello oficial preimpreso y el nombre de la autoridad de donde proviene, da como resultado que ésta no es documento oficial, y por ende no es un documento público autentico, ya que lo que se pretende es evitar posibles falsificaciones, independientemente que es una garantía de legalidad y seguridad jurídica.

En dichas actas se asientan determinados eventos o resultados parciales de la visita, como puede ser que los visitadores requieran al contribuyente de la

contabilidad para comprobar el periodo y contribución a revisar, y de esta manera la autoridad determinara si a cumplido o no con sus obligaciones fiscales, por lo que se puede decir que los visitantes analizaran la contabilidad detalladamente, la coincidencia de los resultados declarados con los que obren en la contabilidad del visitado, recordando que en estas actas se inscribirán todos y cada uno de los que tenga conocimiento el visitador.

Cabe agregar que no existe limite en cuanto al numero máximo de tales actas, más si en cuanto al mínimo y es la de inicio de visita y la acta final, por lo que puede levantarse todas las actas que los visitantes consideren necesarias para asentar aspectos importantes del desarrollo de la diligencia con la única condición de que se incorporen al acta final como si esta fuera un solo documento.

Se levantara acta parcial, cuando se presenten las siguientes situaciones:

- ❖ Cuando los visitantes obtengan copias certificadas de toda la contabilidad, se levantara acta parcial, terminando la visita en el domicilio fiscal del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de la autoridad fiscal, donde se levantara acta final.(artículo 45, párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación)
- ❖ Cuando se obtenga sólo parte de la contabilidad en copias, se levantara acta parcial, señalando los documentos que se recogen, pudiendo continuar la visita en el domicilio fiscal del visitado. (artículo 45, párrafo sexto del Código Fiscal de la Federación).
- ❖ En el caso de que la visita se realice simultáneamente en dos o mas lugares, en cada uno se deberá levantar actas parciales, mismas que se agregaran al acta final, la cual, puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares, a su vez se requerirá de la presencia de dos testigos de cada establecimiento visitado, tal y como lo señala el artículo 46 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

- ❖ Hechos u omisiones o circunstancias de carácter concreto que los visitantes tengan conocimiento en el desarrollo de la visita domiciliaria.
- ❖ Hechos u omisiones que sean detectadas por los visitantes en el desarrollo de la visita y que entrañan algún incumplimiento por las disposiciones fiscales sobre las contribuciones y periodos descritos en la orden de visita.(artículo 46, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación)
- ❖ De los hechos u omisiones que resulten de la compulsión a terceros relacionados, con el contribuyente auditado. (artículo 46, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación)

Como ya se comentó con anterioridad, las actas parciales pueden darse tantas como sean necesarias, por lo que los visitantes estarán en todo su derecho de emitir las que considere conveniente, debiendo expresar lo siguiente:

- I. Fecha, hora y lugar de emisión.
- II. Lectura de la orden de visita e identificación de los visitantes.
- III. Identificación del visitado o de la persona con quien se entienda la diligencia.
- IV. Designación de testigos y su aceptación en el cargo.
- V. Desarrollo.
- VI. Lectura y cierre del acta.

De lo anterior, considero oportuno hacer un análisis en dos aspectos de suma importancia, el primero consiste en que los visitantes deberán identificarse plenamente, asentando en el acta correspondiente los datos de su documento identificador, por lo que no solo debe ser la identificación de los visitantes en el acta parcial de inicio sino que en cualquier tipo de acta, dado que la visita domiciliaria no se agota en un solo acto, lo que resulta de ilegal que los visitantes no cumplan con el requisito de identificarse ante el visitado, justificándose de haberlo hecho en el acta parcial de inicio, ya que puede darse el caso de que estén consignados otros visitantes ya sea por aumento o sustitución, por lo que es menester que los visitantes se identifiquen en cada una de las actas parciales, ya que dará certeza

jurídica que el visitador actúa en ese momento con atribuciones y facultades vigentes, por lo que deberá contar con identificación en vigor desde el inicio de la visita hasta el final de la misma, y ello constar en las actas que integran la revisión.

El segundo aspecto, es con relación a la designación de los testigos, que deberán estar presentes en el levantamiento de las actas parciales, ya que la finalidad que se persigue con los testigos es la imparcialidad, aunado a su vez a lo que señala la Constitución Federal, con relación a las reglas de los cateos y que la visita domiciliaria deberá de sujetarse al mismo, por lo que debe hacerse una interpretación y aplicarlo al tema que hoy nos ocupa, que nos establece que al termino de la diligencia se levantara un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia, por lo que es importante la presencia de testigos.

Cabe mencionar que todos los hechos, omisiones o circunstancias que tengan conocimiento los visitadores dentro del desarrollo de la visita domiciliaria, deberá de circunstanciarse de inmediato en las respectivas actas parciales que al efecto se levanten, es decir, desde el momento mismo en el que los visitadores tengan conocimiento, ya que las actas de visita domiciliaria deberán de contener una narración de los hechos, tal y como sucedieron, mediando solo el tiempo en el que el visitador lo observa e inscribe en el acta correspondiente, ya que pudiera darse el caso de que se olviden detalles que solo pueden hacerse constar en el momento mismo en el que sucedieron, resultando por lo tanto ilegal la consignación de los hechos en fecha distinta a la del levantamiento del acta parcial.

El acta parcial, se deberá de levantar en el domicilio del contribuyente, debiendo de proporcionar copia de esta acta al visitado o a su representante legal, firmando todos y cada uno de los que intervinieron.

C) Actas complementarias

Las actas complementarias son aquellas que se levantan para señalar hechos u omisiones y circunstancias de carácter concreto, que los visitadores hayan omitido en el levantamiento de las actas parciales, es decir, aquellos hechos u omisiones que sucedieron después de cerrada alguna acta parcial, mismas de las que la autoridad hacendaria deberá dar cuenta al contribuyente visitado, resultando que las mismas carecen de eficacia probatoria cuando sean confeccionadas en las oficinas de la autoridad hacendaria y sin darle intervención al visitado, además de dejarlo en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que incumple con lo previsto por el artículo 16 Constitucional. Cabe hacer mención que una vez cerrada el acta final de una visita domiciliaria, no puede emitirse actas complementarias sino es mediante la emisión de una nueva orden de visita, lo anterior de conformidad a lo establecido por la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha establecido la siguiente tesis jurisprudencial, que dice:

ACTAS PARCIALES COMPLEMENTARIAS.- LA FRACCION IV DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION LAS AUTORIZA.- Del texto del artículo antes mencionado, se desprende la posibilidad de que los visitadores levanten actas complementarias; por lo tanto, con fundamento en esa disposición, resulta legal, el que se levante una última acta parcial complementarias, una vez que se levantó el acta final, pues para ello es necesario la existencia de otra orden de visita; consecuentemente, es claro que tratándose del acta final, si existe una limitación legal para levantar actas complementarias posteriores, lo que no ocurre respecto de la última acta parcial, que si admite.

Juicio N. 615/99-08-01-6/553/00-PL-09-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en Sesión de 26 de noviembre de 2001, por mayoría de 7 votos a favor y 4 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretaria: Lic. Luz María Anaya Domínguez.

D) Ultima acta parcial

Si como consecuencia de la visita domiciliaria descrita y levantada durante todo el procedimiento de fiscalización, existieran hechos u omisiones sobre diversas disposiciones fiscales; se hará referencia en la ultima acta parcial, sin pasar por alto el que se cumpla con la misma formalidad de las anteriores actas para su elaboración, con la cual, entre la última acta parcial y el acta final deberán transcurrir cuando menos veinte días, tiempo en el cual el visitado podrá optar por corregir su situación fiscal o desvirtuar los hechos u omisiones que se imputen por medio de documentos, libros o registros que considere el visitado que la autoridad no tomo en cuenta. El plazo de veinte días será cuando la imputación de que se trate corresponda a un solo ejercicio fiscal, ya que si fuese más de un ejercicio, el plazo podrá ampliarse por quince días más, siempre y cuando el particular hubiese presentado aviso dentro del primer plazo de veinte días.

Si el particular opta por corregir su situación fiscal, conocido también como autocorrección fiscal, se considera que él contribuyente visitado da su reconocimiento pleno de la deuda fiscal, por lo que traería como consecuencia que no pueda impugnar las irregularidades en el procedimiento de fiscalización, pero si el auditado opta por el contrario en desvirtuar los hechos u omisiones que le este fincando la autoridad fiscal podrá ofrecer él contribuyente visitado documentos, libros y registros, lo cual, resulta lamentable que en esta oportunidad el visitado no pueda ofrecer una prueba pericial emitida por contadores o de alguna ciencia que requiera la intervención de peritos, por lo que habría que esperar en este caso a que se emita la resolución y entonces en el medio de defensa a que se acuda, ofrecer el desahogo

de la prueba correspondiente, por lo que se puede considerar que se ve restringido la garantía de audiencia a favor del visitado durante la visita domiciliaria.

De no ofrecer pruebas documentales, información o escrito para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo señalado, se tendrá por consentidos los hechos u omisiones dentro del procedimiento de revisión, mas no para intentar un recurso administrativo o un juicio ante un tribunal, toda vez que el visitado tiene la carga de la prueba al acudir al medio de defensa que considere idóneo.

En apoyo a lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha establecido la siguiente tesis:

VISITAS DOMICILIARIAS. LA PRESUNCION QUE DERIVA DE LOS PARRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTICULO 46, FRACCION IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACION O EN EL JUICIO DE NULIDAD.- La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera, que el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse. Amparo en revisión 330/93. 2 de septiembre de 1996. Tribunal Pleno. Sesión privada CXXIX/96.

E) Acta de Conclusión Anticipada

Son aquellas que se levantan cuando:

- Los contribuyentes visitados se encuentren obligados o bien hayan optado por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, siempre y cuando se presenten dentro de los plazos establecidos, de conformidad con el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación.

F) Acta Final

Es la que se levanta al concluir la visita domiciliaria, la cual tiene el propósito de hacer constar los resultados, es decir, los hechos u omisiones en forma circunstanciada que se hayan asentado en las actas parciales, así mismo es integrante de esa acta final, las actas parciales y los papeles de trabajo, que con motivo de esa visita hayan elaborado los auditores, el acta final deberá ser emitida con las mismas formalidades con que se pronuncie el acta parcial de inicio, por lo tanto dicho documento público estará estructurada de los siguientes elementos:

1. Número de oficio.
2. Número de orden de visita domiciliaria.
3. Número de expediente.
4. Tipo de acta.(acta final)
5. Nombre del visitador. (el que se cita)
6. Nombre del visitado. (persona física o moral)
7. Domicilio fiscal.
8. Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
9. Actividad a que se dedica el contribuyente visitado.
10. Lugar y fecha de emisión.
11. Antecedentes, el cual señalará:

- El lugar del levantamiento del acta.
- Nombre de los visitadores que llevaron acabo la visita. (así como si hubo aumento o sustitución de los visitadores)
- Identificación de los visitadores.
- Identificación de la persona con quien se entendió la diligencia, así mismo, se asienta la designación de los testigos, así como su aceptación al cargo. (se puede señalar si hubo sustitución de los mismos)

12. Se van a señalar las obligaciones fiscales a las que estuvo y esta sujeto el contribuyente.

13. La constitución de la sociedad, así como las modificaciones que haya sufrido

14. La fecha en que inicio sus operaciones.

15. El giro o actividad.

16. Se van a señalar los hechos, en donde se narra todos los acontecimientos que se presentaron durante la visita domiciliaria.

17. Lectura y cierre del acta, se hace constar el cumplimiento a la solemnidad de leer al contribuyente visitado y demás participantes en la visita domiciliaria, el acta que a su efecto de levante, señalándole expresamente al visitado el alcance jurídico de dicha acta, así como también, al derecho que tiene a manifestar su inconformidad dentro del plazo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

18. Se señala la hora y fecha de que se tiene por concluida la visita domiciliaria.

19. Firmas, se suscriben todas aquellos que hayan participado en la diligencia, y que se encuentren presentes en el levantamiento del acta final.

Para el cierre del acta final, los visitadores deberán requerir la presencia del visitado o de su representante legal, si alguno de estas personas no estuviere en ese momento en el domicilio visitado, se le dejara citatorio para que se presente a una hora determinada del día siguiente, si a pesar de ello él contribuyente visitado o su representante legal no se presentaron, se hará constar este hecho en el acta, y se

cerrara ante la presencia del ocupante del lugar, quien comparecerá y firmaran en presencia de dos testigos, que también tendrán que firmar, así como también los visitantes que hayan intervenido en la visita, se dejara copia al visitado, si el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentara en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Cabe hacer mención a lo antes transcrito, que considero que existe un problema de inconstitucionalidad al señalarse que si el acta final no es firmada o no comparecen los testigos, no invalida dicha acta, por lo que es violatorio de las garantías individuales, ya que de acuerdo a la Constitución Federal, el acta debe levantarse forzosamente en presencia de dos testigos, tal y como lo establece las formalidades prescritas para el desahogo de una orden de cateo.

En este orden de ideas, el acta final puede ser considerada como un acto previo a la resolución final de auditoria, la cual se plasma en la determinación fiscal, consistente en la resolución que en definitiva emitirá la autoridad fiscal como consecuencia del procedimiento de fiscalización, en donde quedarán reiterados los hechos u omisiones en que incurrió el particular reflejados en cantidad liquida.

Por consiguiente, cuando él particular se le da a conocer la cantidad pecuniaria que tiene a su cargo y a favor del estado, a través de la determinación fiscal, deberá de realizar el pago respectivo o en caso de creerlo conveniente interponer alguno de los medios de defensa establecidos en la ley.

Cabe señalar que cuando se esta frente a una resolución administrativa cuyo contenido no se ajusta a las disposiciones fiscales aplicables, el gobernado esta en aptitud de impugnarla, ya sea a través de un recurso administrativo o en un juicio ante un Tribunal Administrativo.

3.8.2 - Formalidades

Como ya se precisó, el artículo 16 de la Constitución Federal, establece que las actas que deban levantarse con motivo de la práctica de la visita domiciliaria, deberán cumplir con las formalidades previstas para los cateos.

En concordancia con dicha disposición Constitucional, el Código Fiscal de la Federación establece diversas formalidades que deben cumplirse al levantarse las actas, las cuales son las siguientes:

PRIMERO: Requerimiento de la presencia de la persona a la que se dirige la orden, o de su representante legal. Si no está una u otro, se debe dejar citatorio y si no concurren, la visita se entenderá con cualquier persona.

SEGUNDO: Identificación de los visitadores, esta formalidad se encuentra prevista en la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, de que los visitadores se identifiquen ante la persona con quien se entienda la diligencia, ya que es importante que se de a conocer al visitado la identidad y competencia de quienes intervinieron en la diligencia.

TERCERO: Entrega de la orden de visita, esta debe ser por escrito en los términos de la garantía prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, requisito que es de suma importancia y trascendencia, ya que de esta manera él contribuyente sabrá si efectivamente se dirige a él la referida orden, cual o cuales son los impuestos y los ejercicios fiscales a revisar, etc.

CUARTO: Designación de testigos, la presencia de los testigos durante el procedimiento de verificación los lleva a presenciarse y atestiguarlo desde el momento de la notificación de la orden de visita, hasta el levantamiento del acta final de visita domiciliaria, incluyendo las actas parciales que tengan que levantarse en el domicilio del visitado.

QUINTO: Circunstanciación del acta, consiste en que concluida la visita domiciliaria, los visitadores deben hacer constar en forma detallada los hechos u omisiones que hubiesen conocido.

SEXTO: Señalar lugar, fecha y hora del levantamiento del acta.

SEPTIMO: Firma de todas las personas quienes intervinieron y estén presentes en la diligencia.

Por último es importante hacer mención a la reforma que se llevo a cabo al Código Fiscal de la Federación, con relación a la fijación de 12 meses para concluir la visita domiciliaria, elemento de formalidad para los visitadores.

Antes de que entrara en vigor la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 18 de julio de 2006, con relación al artículo 46-A, en su primera parte establecía que el máximo para concluir la visita domiciliaria sería de seis meses contados a partir de que se le notificara al contribuyente, así como también se establecía en el cuarto párrafo de dicho ordenamiento, la ampliación del plazo, el cual podía ampliarse por seis meses, es decir, por una ocasión más, esto implicaba que en la primera ocasión, la autoridad fiscal que ordeno la visita en la que debía autorizarlo, pero en la segunda ocasión lo sería el superior jerárquico de la autoridad que ordeno la citada visita o revisión.

En la actual reforma, se establece que la autoridad fiscal deberá de concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes, derogándose en su totalidad el cuarto párrafo del citado ordenamiento, que señalaba la ampliación del plazo, la reforma que se dio con relación a la fijación de doce meses para llevar a cabo la práctica de la visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal se debió a muchas circunstancias, las cuales a mi juicio son las siguientes:

1. Debido a que los visitadores se les asignaban diversas ordenes de visita, esto originaba que aumentara la carga de trabajo para ellos, ya que debía atender otras visitas simultáneamente, y por ello él contribuyente dejaba de verlos o saber de su presencia por varios meses.

El Tribunal del Vigésimo Circuito, considero en el año de 1993, que el plazo de un año para la práctica de la visita domiciliaria era suficiente, sustentando lo siguiente:

AUDITORIA FISCAL. PLAZO DE UN AÑO APARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE INICIA LA VISITA DOMICILIARIA ES SUFICIENTE PARA LA CONCLUSION Y ELABORACION DEL ACTA DE LA.-

La circunstancia de que la responsable prolongue de mutuo propio por tiempo indefinido la visita domiciliaria, se traduce en un acto de molestia, entendiéndose por ésta no sólo la que ocasiona por la practica de la auditoria en las instalaciones de la quejosa, sino también el quedar sujeto a aquéllas a proporcionarle información a las aclaraciones que estime pertinentes bajo la orden reclamada; de tal suerte que, ante la circunstancia por una parte de que esta situación no puede prolongarse por tiempo indefinido (sin motivo que la justifique) y, por la otra parte que, ningún precepto del Código Fiscal de la Federación se ocupa de esa hipótesis, este Tribunal estima que el plazo de un año a partir del momento en que inicia la visita en comento es más que razonable para la conclusión y elaboración del acta correspondiente.

Semanario Judicial de la Federación de 1993, Pág. 360.

2. El excesivo trabajo que se le acumula al Administrador Local de Auditoria Fiscal, dependiendo de la circunscripción territorial o él Administrador General de Auditoria Fiscal Federal, debido que ellos debían autorizar todas y cada una de las ampliaciones de seis meses para la conclusión de la visita

domiciliaria, ello acarrea que no solo autorizaran cinco o seis ampliaciones sino que pudieran ser hasta cientos o miles de autorizaciones.

3. En ocasiones la revisión que se llevaba a cabo a un contribuyente, resultaba complicado, debido al giro o actividad que tenga él visitado, por lo que en muchas de las ocasiones no concluían en seis meses, sino que solicitaban la ampliación por otros seis meses más.
4. Los visitadores al estar confiados que en el término de seis meses podían concluir la visita domiciliaria y al no darse este supuesto, lo que sucedía es que no emitían dentro de los seis meses el oficio de observaciones (última acta parcial) o lo que es peor no emitían el acta final, por lo que vencido dicho termino quedaba sin efectos la orden, así como las actuaciones que de ella derivarán durante la visita.
5. La autoridad al verse rebasado por el término que no se concluía en seis meses la visita domiciliaria, originaba que los contribuyentes visitados impugnaran dicho acto de molestia, y eso generaba perdidas económicas al fisco.

En este orden de ideas, la filosofía del legislador ante la fijación de doce meses para concluir la práctica de la visita domiciliaria lo plasmo en el “Diario de los Debates”, señalando lo siguiente:

“El ejercicio de las facultades de comprobación implica un trabajo complejo que difícilmente puede culminar en el plazo de seis meses previsto actualmente, por lo que es una practica habitual la extensión de dicho plazo por un periodo igual, precisando notificar al contribuyente la extensión del plazo inicial. Conforme a lo anterior, se propone aumentar a doce meses el plazo de revisión y conclusión de las visitas domiciliarias como plazo definitivo, eliminando su ampliación”. (Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal, LIX

Legislatura, correspondiente al Segundo Periodo Ordinario de Sesiones del Tercer año de ejercicio, 18 de abril de 2006, p 358).

CAPITULO 4

ILEGALIDADES DURANTE EL PROCEDIMIENTO DE LA VISITA DOMICILIARIA

4.1 - VIOLACIONES CONSTITUCIONALES QUE SE PUEDEN ENCONTRAR EN LA VISITA DOMICILIARIA

La Norma Suprema de nuestro país es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y parte de este ordenamiento regula lo relativo a las garantías individuales de todo individuo, así como también establece los requisitos que han de cumplirse para la practica de la visita domiciliaria, de conformidad con el articulo 16 del Máximo Ordenamiento. De este extenso artículo cabe destacar los párrafos que se ajustan a nuestro interés, los cuales son el primero, el octavo y el undécimo, cabe señalar que dicho artículo es uno de los mas importantes, debido a que imparte mayor protección a cualquier gobernado, consistente en su extensión y efectividad jurídica, poniendo al gobernado a salvo de todo acto de molestia a su esfera jurídica.

En este orden de ideas, se transcribe los mencionados párrafos, que dicen lo siguiente:

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

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

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

Es menester que todos los actos de la autoridad fiscal respeten la Constitución Federal, ya que de lo contrario existiría un problema de transgresión a la Norma Fundamental.

De lo anterior es importante hacer una diferencia entre ilegalidad y legalidad:

Por ilegalidad se entiende “incumplimiento de ley imperativa”¹ o “carencia de legalidad”².

Y por legalidad se entiende todo lo “prescrito por la ley”.³

Es importante que todo acto de autoridad sea legal, debido a que la autoridad no puede realizar acto alguno que la propia ley no le permita efectuar.

Dentro de la práctica tributaria, es menester acreditar la legalidad de todo acto de autoridad que pretenda efectuarse sobre el gobernado por dos motivos fundamentales:

- a) Hacerle saber al contribuyente la validez del acto que lo afecta.
- b) Acreditar precisamente que el propio acto de molestia existe en un dispositivo legal que lo contempla como valido.

¹ CARBANELLAS DE TORRES, Guillermo, **Diccionario Jurídico Elemental**, Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires 1988, p.152.

² VALLETTA, Maria Laura, **Diccionario Jurídico**, Editorial Valleta Ediciones S.R.L. , Buenos Aires 2001, p.356.

³ DE PINA VARA, Rafael, Op. cit, p.334.

Debo aclarar que una de las situaciones que dan motivo a las ilegalidades en los actos llevados a cabo por la autoridad fiscal en la práctica de la visita domiciliaria es que en ocasiones existe falta de preparación del personal adscrito al Servicio de Administración Tributaria, que en la mayoría de los casos es el personal quien desahoga la visita, así como también de la carencia en los conocimientos jurídico-tributarios del personal adscrito a la dependencia mencionada, provocando con ello que un asesoramiento sea confuso para el contribuyente que quiera ser orientado de manera legal y eficiente, se puede agregar que las propias normas tributarias en ocasiones son tan contrapuestas entre sí, lo que provoca inseguridad jurídica al gobernado.

Para los maestros Daniel Diep Diep y María del Carmen Diep Herran, opinan que: "Todo ello acrecienta la ilegalidad, propicia su desarrollo, desarticula el orden y desprestigia al gobierno, de tal forma que una buena porción de contribuyentes terminan por dejar de serlo, bien mediante toda clase de medios de simulación y evasión o bien, una vez fiscalizados, mediante su huída inmediata o su ocultación definitiva, de tal forma que ello viene a representar también una forma de "defensa fiscal", sólo que absolutamente ilegal, no profesional y definitivamente indeseable para cualquier país que pretenda sustentarse en un auténtico régimen de derecho u ostentarse como tal".⁴

En tal virtud, la legalidad en la práctica de la visita domiciliaria que realizan las autoridades fiscales se desprende de la Constitución Federal, así como también de todas las normas legales aplicables al caso en concreto (materia tributaria), debiendo la autoridad de ajustar sus actos tanto en la Constitución Federal como en las leyes respectivas, evitando de esta forma que la autoridad fiscal al momento de llevar a cabo la visita domiciliaria se den irregularidades traducidas en ilegalidades, en consecuencia al carecer de legalidad los actos que ejerce la autoridad fiscal se incurrirá en vicios de ilegalidad.

⁴ DIEP DIEP, Daniel y DIEP HERRAN Maria del Carmen, **Defensa Fiscal**, Primera edición, Editorial Pac SA de CV, México 1999, pp. 39-40.

Cabe agregar que cuando el particular, se vea afectado por una resolución que haya emitido la autoridad fiscal, podrá impugnarlo a través del Tribunal Administrativo de anulación que en materia Federal es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que si la sentencia del mencionado Tribunal no le favorece, podrá el particular impugnar dicha resolución ante un Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa de la jurisdicción de la Sala que la dicto, tomando en consideración que ante este último se hacen valer violaciones de derecho subjetivo o de garantías Constitucionales, mientras que ante el Tribunal Administrativo se hacen valer violaciones de la ley.

En opinión del distinguido fiscalista Emilio Margáin Manautou, establece que: “Se considera que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa es un Tribunal de anulación y no de plena jurisdicción aun cuando recoge alguna de las características de éste último pero no lo hacen perder su naturaleza de anulación”.⁵

Para comprender lo antes expuesto, existen dos características principales que hacen ver que el Tribunal Fiscal es de anulación y ellas son:

- El Tribunal no puede ejecutar sus propias sentencias
- Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el juicio de nulidad es de ilegitimidad, debido a que se hacen violaciones a la ley traducidas en el acto o resolución que emitió la autoridad administrativa.

Sin embargo con esto no se quiere decir que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa no actué en ocasiones como un Tribunal de plena jurisdicción para una mejor impartición de justicia, por lo que puede ser aplicable la tesis que enseguida se transcribe:

⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, **De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad**, Décima edición, Editorial Porrúa, México 2001, p.7.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CUANDO PUEDE CONOCER DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO.-

La jurisdicción contenciosa-administrativa en el sistema mexicano por influencia de sistemas jurídicos extranjeros, principalmente el francés, corresponde a la imperiosa exigencia del Estado contemporáneo de preservar la legalidad de la actuación administrativa, esto es, el sometimiento de las autoridades a las leyes emanadas del poder legislativo por ser éstas la fuente directa de la validez de su actuación. Por ello, la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación es de naturaleza ordinaria y no tiene como propósito fundamental otro distinto del de salvaguardar y controlar la legalidad de los actos administrativos está elevada en nuestro país al rango de garantía individual por efecto de los artículos 14 y 16 Constitucionales, se explica que en repetidas ocasiones se hayan predicado el deber de las Salas Fiscales conocer inclusive de irregularidades planteadas como violaciones a preceptos constitucionales. Sin embargo, como puede atestiguar la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible con el número trescientos veintiséis de la tercera parte del último apéndice al Semanario Judicial de la Federación con el rubro de “TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, FACULTADES DEL, PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO”, y los precedentes que le dieron origen, la inconstitucionalidad de los actos administrativos de que pueden conocer este tribunal, es la derivada de la inobservancia de las formalidades esenciales del procedimiento a que se refieren los artículos 14 y 16 Constitucionales, en cuanto configura la causal de anulación prevista en la actual fracción II del artículo 238 del Código Fiscal vigente. En suma, la jurisdicción del Tribunal Fiscal en términos de las causales de anulación previstas en el numeral antes citado, está constreñida a la materia de legalidad, aunque ésta se refleje en todos los casos en una violación a las garantías constitucionales mencionadas , de allí que su competencia no pueda extenderse al grado

de obligarlo a conocer de violaciones a otra clase de garantías de la Carta Suprema, ni siquiera cuando tales infracciones se atribuyen no a una ley sino a un acto administrativo, pues ello significaría investirlo de facultades propias del sistema de control de la constitucionalidad, de las que desde luego carece al tenor de los artículos 103, 104 y 107 de la Constitución.
(40)

Gaceta. Semanario Judicial de la Federación. No. 80. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito. Agosto de 1994, p. 35.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 3ª época. Año VII. Septiembre 1994. No. 81, pp. 48 y 49.

Las ilegalidades que puedan suscitarse en los actos de autoridad, dentro de la visita domiciliaria, se pueden encuadrar en las causales que contempla el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que son:

Se declarara que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso.

III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se detecto en contravención de las disposiciones aplicadas o de dejar de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades.

En este orden de ideas, todo acto de autoridad fiscal deberá de sujetarse al marco jurídico establecido, que de no ser así provocaría que se aplique alguna de las hipótesis que consigna dicho ordenamiento que se cito con antelación.

En tal situación, para que la autoridad fiscal se constituya legalmente y pueda desarrollar la visita domiciliaria conforme a derecho, es necesario que se sujete a los párrafos primero, octavo y undécimo del artículo 16 Constitucional, debiendo cumplir con las obligaciones constitucionales que tiene a su cargo la autoridad fiscal en la practica de la visita domiciliaria y no omitirlas, las cuales son las siguientes:

4.1.1 - Ausencia de Mandamiento Escrito

Por mandato Constitucional, el primer requisito que debe cumplirse al practicarse una visita domiciliaria, consiste en que toda orden de visita que afecte a un contribuyente debe estar contenida en un mandamiento escrito, ya que por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia se podrá tolerar que sea de forma verbal o de cualquier otra forma, caso en concreto de manera electrónica, tal y como lo señala el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las notificaciones de los actos administrativos se pueden hacer de manera personal o electrónica; dándonos a entender que el oficio que la autoridad le haga llegar al contribuyente visitado estará contenido de una manera electrónica, es decir, que dicho documento estará configurado de una forma que no es de manera escrita, por lo que en este caso, sería aplicable la jurisprudencia que ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación al decir que si una autoridad responsable dicta una orden verbal, será una razón más para estimar violatorio del artículo 16 Constitucional, que exige entre otros requisitos, que todo mandamiento de autoridad debe estar por escrito; de lo anterior, al no satisfacerse tal obligación, la autoridad no estaría satisfaciendo con uno de los requisitos constitucionales del acto administrativo.

Respecto de que toda orden de visita, emitido por la autoridad fiscal deba ser por escrito, para el maestro ya fallecido y distinguido amparista Ignacio Burgoa Orihuela, opino que: “Esta garantía de seguridad jurídica, que es la tercera que se contiene en el artículo 16 Constitucional, equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento *u orden escritos*. Consiguientemente, cualquier mandamiento u orden verbales que originen el acto perturbador o que en si mismos contengan la molestia en los bienes jurídicos a que se refieren dicho precepto de la Constitución, son violatorios del mismo. Conforme a la garantía formal a que aludimos, todo funcionario subalterno o todo agente de autoridad debe obrar siempre con base en una orden escrita expedida por el superior jerárquico, so pena de violar la disposición relativa de nuestra Ley Fundamental a través de la propia garantía de seguridad jurídica, que por otra parte, ha sido constantemente reiterada por la Suprema Corte en numerosas tesis que sería prolijo mencionar.”⁶

En este orden de ideas, el mandamiento verbal no es suficiente para que los visitantes se ostenten como tal; por lo que si se esta en el supuesto de que no se encuentra él contribuyente visitado o su representante legal, deberá dejar **citatorio** con quien se encuentre en el domicilio de la persona buscada; ya que de no dejarse citatorio (documento escrito) y aun así se desahoga la diligencia con la persona con quien se encuentra en el domicilio correspondiente, dará como consecuencia la ilegalidad del acto respectivo, siendo ésta una formalidad necesaria por obligación que impone la ley.

De lo anterior, es digno mencionar la siguiente jurisprudencia:

⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op cit, pp. 605-606.

VISITAS DOMICILIRIAS.- SOLO PUEDEN PRACTICARSE PREVIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE.- Conforme a 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 fundarse en previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que se exprese el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que se deba entender la diligencia y el objeto de la misma; de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito, por no haberse demostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatorio de la garantía de legalidad contenida en el precepto Constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente.

Revisión N. 736/79.- Resuelta en sesión de 14 de octubre de 1980, por unanimidad de 6 votos.

Revisión N. 383/82.- resuelta en sesión de 7 de julio de 1982, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.

Revisión N. 452/82.- resuelta en sesión de 6 de octubre de 1982, por mayoría de 6 votos y 1 en contra (texto aprobado en sesión de 8 de diciembre de 1982).

Es de tomarse en consideración que con la entrega material de la orden de visita por escrito al contribuyente visitado, se le estaría dando certeza y seguridad jurídica al mismo.

Para el maestro Alejandro Martínez Bazavilvazo, opina al respecto que: “Este requisito exige la condicionante de que la orden conste por escrito como comprobante de validez de la visita domiciliaria y de cualquier acto de molestia, ya que en caso contrario el contribuyente se encontraría en un “total estado de

indefensión jurídica”, pues tendrá lugar un acto administrativo sin que quede constancia del mismo.”⁷

En opinión del maestro Daniel Diep Diep, señala que: “Debe entenderse por mandamiento escrito un oficio formal, es decir, un documento que contenga la identificación plena de la autoridad que lo emite” ⁸

Si bien es cierto que el fisco tiene la facultad de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente para que así se pueda dar sostenimiento a las instituciones, a los servicios públicos y al bien público, es imprescindible que no viole el principio de la inviolabilidad del domicilio del particular, de modo pues, que es fundamental el respeto a la intimidad de los individuos, si ya de por sí la intromisión de los visitadores en el domicilio del contribuyente visitado es incomodo y constituye un acto de molestia, es menester que la autoridad visitadora cumpla con el mandato Constitucional que se señala en su artículo 16.

La Constitución Federal señala que para que pueda llevarse acabo una visita domiciliaria para comprobar que se han acatado con las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes y llevado acabo por la autoridad fiscal, es necesario que dicha visita se apegue a lo que se establece para los cateos, de conformidad con el octavo párrafo del artículo 16 del Máximo Ordenamiento, por lo que se puede señalar que la primera formalidad que se exige para la practica de un cateo es la existencia de una orden escrita; la intención del legislador al regular a su vez a la visita domiciliaria con el cateo, es que si la visita domiciliaria es un acto de molestia para el particular por la intromisión de extraños, es necesario que se aplique la primera parte del precepto citado que exige, que para que se cause un acto de molestia al gobernado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, es necesario la

⁷ MARTINEZ BAZAVILVAZO, Alejandro, **Visitas Domiciliarias Fiscales**, Primera edición, Editorial Tax Editores Unidos SA de CV, México 1999, p. 17.

⁸ DIEP DIEP, Daniel, **El Tributo y la Constitución**, Primera edición, Editorial Pac SA de CV, México 1999, p.146.

existencia de un mandamiento escrito, ya que con este requisito se evitan arbitrariedades en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad, es decir, cuando la autoridad fiscal ordena la practica de la visita domiciliaria para comprobar que se han acatado con las disposiciones fiscales, éste deberá exteriorizar su voluntad precisamente en un documento escrito, y no de otra forma como lo pretende llevar acabo la autoridad fiscal, como lo es el documento digital, por lo que si la visita domiciliaria no consta desde un principio de manera escrita y en un documento oficial no tendrá ninguna validez y carecerá de eficacia jurídica.

Con la entrega material del ocupante del lugar, de la orden de visita por escrito, es que se da cumplimiento correcto y en sus términos, a esa garantía constitucional y que es de primordial importancia y trascendencia, puesto que de esta manera un contribuyente sabrá si efectivamente se dirige a él la referida orden, cual o cuales son los impuestos y los ejercicios fiscales a revisar, etc.⁹

Se puede concluir que si el acto de molestia esta contenido de manera escrita asegura la seriedad del acto, creando así la garantía de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente visitado.

4.1.2 - Ausencia de Competencia de la Autoridad Emisora del Acto

En todo acto de molestia que ejerza el gobernante en contra del gobernado no basta que se emita en una orden de visita por autoridad, sino que es necesario que provenga de una autoridad que de manera expresa sea competente para practicarla.

Es por ello que quien emite un acto de molestia debe citar en el, los ordenamientos y preceptos legales que le facultan para ejercerlo, con el fin de que él visitado pueda cerciorarse de que la competencia que se atribuye a la autoridad fiscal en efecto la tiene conferida.

⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria, Primera edición, Editorial Themis, México 1987, p.18.

Por competencia vamos a entender: “El poder emanado de la ley que faculta a un funcionario para llevar acabo determinados actos en razón de representar a un específico órgano de gobierno”.¹⁰

En este orden de ideas, en la orden de visita se debe consignar los preceptos en que se apoya la autoridad fiscal para expedirla, con el objeto de que él visitado pueda determinar si la unidad administrativa tiene asignada dicha atribución de realizar visitas domiciliarias, así como también determinar que quien firma la orden de visita está autorizado para ello.

Uno de los actos de ilegalidad en que puede incurrir la autoridad fiscal es la incompetencia de quien haya emitido la orden de visita, este supuesto se presenta cuando el acto es emitido por quien no tiene atribuida la facultad que esta ejerciendo, descubriéndolo en los preceptos legales aplicables en que se apoya la autoridad para expedir su acto.

De lo anterior la orden de visita debe ser expedida por autoridad competente tal y como lo señala el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, que nos dice:

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. (El subrayado es mío)

En este tenor, el artículo 16 Constitucional establece que todo acto de molestia requiere para ser legal, entre otros requisitos, que debe ser emitido por autoridad competente, dándole así eficacia al acto mismo, lo que significa que todo acto de molestia necesariamente debe emitirse por quien para ello este autorizado; de no conocer el particular el precepto legal vigente y el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe, lo estaría dejando en total estado de indefensión, ya que éste no conocería el apoyo legal que faculta a la autoridad para emitir el acto ni el carácter

¹⁰ DIEP DIEP, Daniel y DIEP HERRAN, María del Carmen, **Defensa Fiscal**, Op.cit, p.82.

con que lo emite, de conformidad con la ley respectiva o a la Constitución, ya que el Máximo Ordenamiento obliga a toda autoridad, que toda molestia al gobernado debe ser emitido por quien tenga facultad expresa para ello señalándolo en el propio acto.

De lo anterior, es digno de mencionar la siguiente jurisprudencia, que nos dice:

COMPETENCIA NECESIDAD DE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe que los actos de molestia para ser legales, requieren entre otros requisitos e imprescindiblemente que serán emitidos por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en caso contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo.

Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. Visible en el Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1989, parte tercera, volumen II, p. 1037.

Si la autoridad es legítima y esta vigente el dispositivo legal que la haya creado, así como también los actos que pretende realizar son legales, es decir, que se ajustan con toda precisión a las normas legales que le permiten, entonces estamos en presencia de la competencia; por lo que si no es la autoridad idónea estamos en presencia de una ilegitimidad, en cambio si el acto que realiza la autoridad no se ajusta a la norma aplicable es causa de ilegalidad, haciéndolo todo ello en su conjunto la incompetencia de autoridad.

Para dar cumplimiento al tema que hoy nos ocupa, es importante exponer dos tipos de competencia:

1.- **La Competencia Constitucional**.- Se refiere al órgano de autoridad, con sus facultades y atribuciones con que cuenta en el ejercicio de sus funciones, el cual determina sus límites en su actuar frente a terceros.

2.- **La Competencia de Origen o Legítima**.- Es aquella que se refiere al funcionario que representa a un órgano de autoridad, dando así una relación de representación de la autoridad, la competencia se verá reflejada en el nombramiento y cargo público que contiene la orden de visita que se emite.

De todo ello se desprende que cuando los actos de autoridad no acreditan por sí mismos, que se haya ajustado plenamente a la norma que los prevé, se evidencia que se incurrió en incompetencia y por ende sobrevendrá la ilegalidad.

Existen otros tipos de incompetencia que la autoridad puede incurrir, y que es importante señalar:

- ❖ Tenemos el problema derivado del funcionario que firma por ausencia del que le correspondía firmar el acta de visita; de lo anterior se desprende que no basta que con la antefirma se diga “por ausencia” o simplemente se consigne “PA”, el cual provocaría confusión al contribuyente visitado, ya que no se sabría a quien atribuir el acto, dejándole al particular incertidumbre de como defenderse y contra quien.
- ❖ Invasión de funciones, consistente cuando una autoridad administrativa ejerce funciones que corresponde a otra con la que no existe vínculo.
- ❖ Invasión del área geográfica que legalmente se tiene a cada uno asignado.

- ❖ Incompetencia de un funcionario que ha dejado de serlo, es decir, esta usurpando funciones, por lo que deja de ser representante de la autoridad.
- ❖ Incompetencia de la autoridad que haya ordenado la emisión del acto, dándose este supuesto cuando el acto se emite en cumplimiento de una orden girada por un superior jerárquico que carece de la atribución para ello.
- ❖ Incompetencia de la autoridad que tramita el procedimiento.

El maestro Emilio Margáin Manautou, opina al respecto que: “Toda cuestión de incompetencia debe examinarse de manera amplia, pues es de orden público el que toda autoridad administrativa que intervenga o tenga relación con la emisión de un acto de molestia tenga competencia para ello.”¹¹

De lo anterior, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resolvió al respecto lo siguiente:

COMPETENCIA, CUESTIONES DE LAS SALAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION ESTAN OBLIGADAS A ESTUDIARLAS EXHAUSTIVAMENTE.- De conformidad con el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación deben resolver la cuestión efectivamente planteada y, por consiguiente, no es necesario que la enjuiciante controvertiera con razonamientos lógico-jurídicos todos y cada uno de los preceptos legales que citó la autoridad y que le sirvieron de sustento legal para su competencia, pues basta que con la demanda fiscal se afirme que la autoridad demandada carece de competencia, para que el Tribunal Administrativo esté obligado a analizar todos y cada uno de los artículos

¹¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, **El Recurso Administrativo en México**, Sexta edición, Editorial Porrúa, México 2001, p.139.

invocados y que sirvieron de sustento legal para la competencia de dicha autoridad, en virtud de que las cuestiones de competencia son de orden público y ello implica que al plantearse una cuestión de esta índole, la sala se encuentra obligada a examinarla exhaustivamente.

Amparo Directo, 226/89, Visible en el Informe presentado a la Suprema Corte por su Presidente al terminar el año de 1989, Tercera parte, Tribunales Colegiados de Circuito, volumen II, p. 882.

Si el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional nos dice que: “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

Y el octavo párrafo de dicho numeral nos dice que: “En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedirse y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluir 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 subrayado es mío)

De lo transcrito tenemos que el personal que desahogue o practique la visita domiciliaria, tiene que tener la calidad de autoridad ¿entonces porque los visitantes se ostentan como autoridad?

Para dar contestación a dicha interrogante basta que solamente acudamos al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para observar que hace alusión a ellos como: auditores, inspectores, verificadores, ayudantes de auditor y notificadores; por lo que los visitantes no son autoridad, pues son simplemente

empleados públicos, por lo que si él contribuyente visitado es molestado en su esfera jurídica por que se le va a practicar una visita domiciliaria por parte de los visitadores adscritos al SAT, éstos no deben de ninguna manera intimidar al particular diciéndoles: “soy la autoridad fiscal”, “el desahogo de la visita dependerá de que tantos problemas se quieran ahorrar, pues eso esta en sus manos”, etc.

Los visitadores deberán actuar en la visita domiciliaria de la manera más honesta, responsable y sobre todo imparcial, ya que ellos únicamente van actuar como auxiliares de la autoridad fiscal y no como autoridad como en muchas de las ocasiones se pretenden ostentar.

Siendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el máximo órgano jurisdiccional y que sus resoluciones son apegadas en estricto derecho, el Pleno de la Corte, emitió al respecto la siguiente jurisprudencia:

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

Amparo en revisión 1979/93 y 330/93, tesis N. CXXVIII/96.

En este orden de ideas, la autoridad que emita la orden de visita y el personal que actué dentro de la misma, deberán encuadrarse dentro de las jerarquías, debiendo a su vez apegarse a la norma legal vigente, otorgando seguridad jurídica al gobernado.

En consecuencia, la autoridad fiscal, al emitir una orden de visita, debe satisfacer lo siguiente a efecto de asegurar la legalidad y seguridad jurídica del gobernado, siendo los siguientes:

- a) Acreditar su creación y existencia jurídica.
- b) Establecer que el acto que va a realizar esta contemplado en un precepto legal y por lo tanto es realizable (legalidad).
- c) Citar el fundamento legal, hasta el extremo de precisar el artículo, fracción, inciso o subinciso en el que se apoya, así como también motivar su actuar con los preceptos que este invoca, de lo anterior es aplicable la siguiente jurisprudencia:

COMPETENCIA.- PARA ACREDITARLA ES NECESARIO QUE EL FUNCIONARIO EMISOR SEÑALE EL ORDENAMIENTO QUE LO FACULTA PARA ACTUAR, ASI COMO EL ARTÍCULO, FRACCION, INCISO O SUBINCISO DEL MISMO.- Para cumplir con la garantía de legalidad, la autoridad administrativa al fundar y motivar debidamente una resolución, deberá citar en primer lugar el ordenamiento que le da facultad para actuar, y además el artículo , fracción, inciso o subinciso del mismo si existieren, a fin de que el particular conozca los alcances del acto de molestia, pues de no citarse en forma integra el fundamento de su competencia, se viola la garantía constitucional aludida al dejarse al particular en estado de indefensión y, en consecuencia, la resolución es nula.

Revisión N. 1143/87.- Resuelta en sesión de 2 de octubre de 1991, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 3 época. Año IV. Noviembre de 1991. N. 47, p. 17.

En conclusión, todo acto de molestia o de privación a los gobernados, debe emitirse por quien tenga facultad expresa para ello, señalándose en el documento correspondiente los dispositivos que legitimen su competencia, así como los actos que éste llevará a cabo sustentados en ordenamientos legales previamente establecidos y vigentes, dando así legalidad en el acto de molestia.

4.1.3 - Ausencia de Fundamentación y Motivación

Toda orden de visita, como acto de molestia que es, debe estar fundada y motivada, lo cual significa que debe contener los preceptos legales en que se apoya la autoridad para la expedición de la orden, así como también, las razones y motivos que tenga la autoridad fiscal para dirigirla a determinada persona física o moral, ya que de lo contrario se estaría causando molestias infundadas e inmotivadas, y en consecuencia se violaría la garantía de seguridad jurídica que consagra el artículo 16 Constitucional, que en su primera parte nos dice:

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. (El subrayado es mío)

El acto de molestia debe estar fundado y motivado, entendiéndose por fundar un acto, el de señalar el ordenamiento jurídico en el que se basa la actuación, mientras que por motivar un acto significa indicar las razones y motivos por los cuales la disposición en la que se basa la autoridad es aplicable al caso en concreto; para reforzar lo anteriormente señalado es conveniente referirnos a la siguiente jurisprudencia:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, CONCEPTO DE.- La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso en concreto se ajusta a la hipótesis normativo.

Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XIV. Noviembre de 1994. Tesis I. 4 p 56. p 450.

Como se puede observar de la jurisprudencia transcrita, la fundamentación y motivación son dos elementos que van aparejados, es decir, tienen una relación muy estrecha y por lo tanto vinculatoria entre sí, por lo que, en su conjunto justifican plenamente la causa legal del procedimiento, toda vez que desde la emisión de la orden de visita, deberá contener la debida fundamentación y la correcta motivación, bastando la simple carencia de alguno de estos elementos fundamentales para que la visita domiciliaria sea ilegal.

Haciendo otra interpretación oportuna del significado de fundamentación, se puede establecer que la autoridad fiscal debe basarse en una disposición normativa general, es decir, que esta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, y que por lo tanto dicha ley lo autorice; para el maestro ya fallecido y distinguido amparista Ignacio Burgoa Orihuela, expreso como concepto de motivación, lo siguiente: “La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de lo que se pretende 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* ".¹²

Para que la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a través de sus Administraciones Locales no incurran en ilegalidades durante la práctica de la visita domiciliaria, es necesario que desde la emisión del acta contenga la norma jurídica aplicable al caso en concreto, así como también los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, todo ello lo deberá formular en un mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.

Una de las actuaciones que se pueden considerar como ilegales por parte de la autoridad fiscal y que se puede señalar como falta de fundamentación y motivación, es cuando utilizan un mismo formato, es decir, emiten machotes para fundar y motivar la orden de visita, sin importar el giro o actividad del contribuyente o su importancia económica.

De lo anterior, surge esta interrogante ¿estará la orden debidamente fundada y motivada?, él suscrito considera que **no**, debido a que la autoridad fiscal está utilizando el mismo razonamiento para un contribuyente pequeño, mediano o grande, así se trate de un contribuyente cumplido o de uno que no lo sea, es por ello que en la orden de visita se debe precisar el motivo de la visita, así como también el por que se ha seleccionado a determinado contribuyente para ser objeto de un acto de molestia; se puede establecer que si el fisco utiliza el mismo machote para todas las ordenes de visita que éste practique, se considera que estaremos en presencia de una fundamentación y motivación genérica y no específica.

De lo anterior, si la autoridad fiscal fundamenta y motiva con ordenes de visita genéricas, es decir, que no son específicas, entonces se estaría contraviniendo el artículo 16 Constitucional, en el entendido de que todo acto de molestia que se

¹² BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Op. cit , p.598.

notifique a un particular, debe encontrarse adecuadamente fundado y motivado, para que de esta forma no violente las garantías individuales que tiene a su favor el contribuyente visitado.

Para el distinguido fiscalista Emilio Margáin Manautou en uno de sus libros opina que:” Es común observar que las autoridades administrativas, por ejemplo las del trabajo, salud o del medio ambiente, sin importar las actividades que desarrollan las empresas industriales, las ordenes de visita que expidan son de machotes, esto es, van a cerciorarse si se ha cumplido con las obligaciones que imponen la ley federal del trabajo o a la ley general de salud, de manera general, a ver que omisiones se encuentra y no especificando lo que se va a verificar”.¹³

El requisito de fundar y motivar la orden de visita se traduce a su vez en que el escrito ordenador deberá contener los preceptos legales que facultan a la autoridad fiscal para ordenar y realizar la visita domiciliaria, siendo a su vez que la ausencia de fundamentación y motivación obliga a declarar el acto administrativo como ilegal, debido a que todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, de ahí que es necesario para ello, el que se cite con precisión los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables que le otorgan competencia o facultades para emitir la orden de visita, por lo que la falta de uno de esos requisitos mencionados excluye la presencia de otro.

Para robustecer lo antes comentado, es digno de señalar la siguiente jurisprudencia:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- De acuerdo con el artículo 16 Constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el

¹³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Op. cit, p.37.

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

Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

Amparo Directo 194/88.- Bufete Industrial Construcciones, SA de CV.- 28 de junio de 1988.- unanimidad de votos.- Ponente: Gustavo Calvillo Rancel.- Secretario: José Alberto González Álvarez.

Amparo directo 367/90.- Fomento y Representación Ultramar, SA de CV.- 29 de enero de 1991.- unanimidad de votos.- Ponente: Gustavo Calvillo Rancel.- Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91.- Robles y Cía, SA.- 13 de agosto de 1991.- unanimidad de votos.- Ponente: Gustavo Calvillo Rangel.- Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Octava época, tomo IX, marzo de 1992, p. 204.

Para poder considerar que la emisión de la orden de visita esta correctamente fundado y motivado es necesario que la autoridad fiscal cumpla con lo siguiente:

1. Citar los cuerpos legales y preceptos aplicados al caso en concreto, es decir, todos los supuestos normativos que se encuadran en la conducta del gobernado para que pueda ser fiscalizado.
2. Citar los cuerpos legales y preceptos que otorgan la facultad a las autoridades fiscales para emitir una orden de visita domiciliaria.
3. Señalar con precisión las circunstancias esenciales o razones particulares que se adecuan con los preceptos que se citan al caso en concreto.

Como se puede observar la fundamentacion y motivación son elementos fundamentales que van aparejados y que son necesarios para que la autoridad fiscal pueda practicar la visita domiciliaria al contribuyente, por lo que siempre será importante analizar escrupulosamente y a conciencia todos los actos de la autoridad dentro de la visita domiciliaria.

4.1.4 - Lugar de Inspección

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece como garantía, la inviolabilidad del domicilio, contenida en su artículo 16; de lo anterior, la visita domiciliaria esta prevista en los párrafos primero, octavo y undécimo de dicho artículo, para poder comprender mejor esta situación es importante mencionar el antepenúltimo párrafo del citado ordenamiento que 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 los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. (El subrayado es mío).

De lo anterior se entiende que hay una diferencia entre una orden de cateo y una visita domiciliaria, tomando en consideración que la visita domiciliaria es una facultad de las autoridades administrativas, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes visitados, no así en una orden de cateo, pues en ésta se relaciona con responsabilidades penales, la cual, su objetivo es la aprehensión de una persona o la búsqueda de un objeto con el fin de comprobar la comisión de un delito, cabe agregar que el cateo es un mandato jurisdiccional expedida por una autoridad judicial.

Por lo anterior no se debe confundir que por el hecho de que en la parte final del antepenúltimo párrafo del artículo en comento, se establezca que la visita domiciliaria deba de sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, de esta interpretación se lleve a cabo la visita domiciliaria.

Como se comento anteriormente el domicilio es una de las garantías más importantes consagradas en la Carta Magna; debido a que el domicilio ha sido considerado por distintos pueblos en la historia como uno de los bienes más importantes a favor del gobernado.

El artículo 16 Constitucional en su primer párrafo señala lo siguiente:

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.

Haciendo una interpretación armoniosa del concepto de domicilio a nuestra materia que hoy nos ocupa podemos hacer la siguiente distinción:

- I. El domicilio puede ser considerado el lugar en el que una persona tenga establecido su hogar, es decir, su casa-habitación, comprendida en el sus bienes.

- II. El domicilio en materia tributaria puede ser considerada como el sitio o lugar donde se tenga establecido la administración o el principal asiento de los negocios de una persona física o moral.

De lo anterior, es importante señalar que la perturbación recaerá desde el momento en que los visitadores ingrese al domicilio del contribuyente y a su vez cause afectación a los bienes u objetos que dentro de ella se encuentren, por lo que se puede establecer que para efectos del artículo 16 Constitucional y la relación que se tiene con la visita domiciliaria, las oficinas de una persona física o moral pueden considerarse como domicilio y por lo tanto ser afectados por un acto de autoridad.

Para que se cumplan con las formalidades que establece nuestra Constitución Federal y el Código Fiscal de la Federación, al momento de practicarse una visita domiciliaria, debe la autoridad de señalar el lugar donde se llevara acabo dicha diligencia, traduciéndose el lugar como el domicilio fiscal del contribuyente visitado; al cumplir la autoridad fiscal con lo establecido, le da certeza de destino a la orden de visita.

Si la autoridad fiscal, en este caso la Administración General de Auditoria Fiscal Federal, a través de sus Administraciones Locales no cumplen con el señalamiento del lugar en la orden de visita, puede darse tres supuestos de ilegalidad como son los siguientes:

1. Que la orden de visita domiciliaria no contenga el domicilio de la persona a quien va dirigido.
2. Que la visita domiciliaria sea realizada en un domicilio que consigna la orden, pero que no sea el domicilio del contribuyente visitado.
3. Que la visita domiciliaria sea practicada en lugar distinto al señalado en la orden.

En el primer supuesto, puede ocurrir cuando los visitadores quieran practicar una diligencia de visita domiciliaria aun contribuyente “x”, con el fin de llevar una practica ilícita como sería un soborno; en el segundo supuesto puede suceder que por descuido de la autoridad no se de alta el nuevo domicilio fiscal del contribuyente visitado, previo aviso del contribuyente; y en el último supuesto se puede dar cuando la autoridad fiscal realiza la visita domiciliaria en un domicilio distinto al señalado en la orden, ya que este supuesto puede darse en municipios con serios problemas en la nomenclatura de sus calles o bien conservan números que ya no se encuentran vigentes o carecen de ellos, lo que en ocasiones induce dirigir una orden de visita a un número de un predio que se ha subdividido y al no cerciorarse bien del domicilio del contribuyente a visitarse, la orden contiene un vicio al expedirse.

Si bien es cierto que una de las obligaciones que tiene a su cargo el contribuyente visitado es el de darle acceso a los visitadores a todos los lugares, primeramente al domicilio fiscal y posteriormente a los lugares que componen dicho domicilio como es la fabrica, bodegas, lugar de empaque o almacenamiento, es decir, cualquier área del domicilio fiscal donde se realizan las principales actividades del sujeto visitado; es también importante por lo tanto, que la autoridad fiscal señale con toda exactitud el domicilio a visitar, ya que de lo contrario estaría trasgrediendo la garantía de audiencia que tenga derecho el particular, el cual esta elevado a garantía individual, establecida en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Federal, que nos dice:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De lo anterior, es importante citar la siguiente jurisprudencia que nos dice al respecto:

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

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
Amparo en revisión 214/97. Alfredo Castañeda Betón, 5 de marzo de 1997.
Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Juan Mateo Briba de Castro.

Nuestro Máximo Órgano Jurisdiccional, ha establecido que si alguna autoridad pretende privar de sus derecho a un particular, es necesario que siga un procedimiento, el cual el particular tendrá la posibilidad de presentar pruebas adecuadas para su defensa antes de ser privado de sus derechos; en materia fiscal este principio o garantía Constitucional se cumple antes de que la autoridad fiscal emita una resolución administrativa.

Si la autoridad fiscal incumple con practicar una visita domiciliaria, en un domicilio diverso, en consecuencia resulta ilegal el acta que se levante en estas condiciones, ya que no reuniría los requisitos que establece el artículo 16 Constitucional y el artículo 44 fracción I del Código Fiscal de la Federación; al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emite la siguiente jurisprudencia:

DOMICILIO EN QUE SE LLEVA A CABO LA VISITA, DEBE PRACTICARSE PRECISAMENTE EN EL SEÑALADO EN LA ORDEN RESPECTIVA.- De conformidad con la fracción primera del artículo 43 y fracción primera del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, debe señalarse el lugar donde se llevará a cabo la visita y se incumple con esta disposición, si se practica en un domicilio diverso aunque éste sea el de las oficinas del causante resultando ilegal el acta que se levante en estas condiciones, pues la misma no reúne las formalidades establecidas por el artículo 16 de la Constitución y los citados artículos 43 y 44, ambos en su primer párrafo respectivo del Código Fiscal de la Federación.

Revisión número 995/86.- Resolución de fecha 29 de enero de 1988, por mayoría de votos y 3 en contrario. Magistrado Ponente: Margarita Lomeli Cerezo. En el mismo sentido las revisiones números: 432/86, 1721/824, 794/87.

Así mismo el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, nos dice lo siguiente:

VISITAS DOMICILIARIAS, FORMALIDADES DE LAS. EL ACTA CORRESPONDIENTE SE DEBE LEVANTAR PRECISAMENTE EN EL LUGAR VISITADO.- Si por imperativo del artículo 16 de la Constitución Federal, las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, por constituir éstos y aquellas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto Constitucional consagra, resulta incuestionable que el acta circunstanciada de la visita se debe levantar precisamente en el lugar visitado, por ser éste el sitio donde se encuentran los testigos que deben precisar ese acto.

Amparo Directo 111/82.- Reyes y Garza, S.25 de octubre de 1984.- unanimidad de votos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.
Volúmenes 187-192, sexta parte, p. 186.

En este orden de ideas, debemos entender que por lugar o lugares va a ser el domicilio donde deba de desahogarse la visita domiciliaria, y por tanto es el domicilio fiscal del contribuyente a visitarse.

Puede suceder que él contribuyente tenga diversos establecimientos en distintos puntos de la Republica Mexicana, la autoridad fiscal deberá emitir la orden de visita en el domicilio fiscal del contribuyente, debido a que es de suponerse que ahí se encuentra la administración principal del negocio; de lo anterior, para reforzar lo antes comentado, la siguiente jurisprudencia nos dice:

DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES.- De conformidad con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se considera domicilio fiscal tratándose de personas morales, el lugar donde se encuentra la administración principal del negocio; por lo tanto, si la notificación se practico en domicilio diferente al fiscal, no obstante que ésta tenga en distintos lugares de la república sucursales, oficinas, bodegas, instalaciones, depósitos, almacenes, etc; no por este solo hecho puede considerarse que tenga diversos domicilios, máxime si acredita con la prueba idónea correspondiente, el lugar donde se encuentra el principal asiento de administración; en consecuencia, si la notificación se efectuó en domicilio diferente al señalado como principal asiento de dicha administración, debe concluirse que la notificación no cumplió con las formalidades previstas en los artículos 134, fracción I y 137 del Código Fiscal de la Federación.

Revisión N. 1994/86, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de septiembre de 1989, p. 36.

Puede darse otra situación en la práctica de la visita domiciliaria al contribuyente, y es cuando el visitado tenga mas de una bodega o sucursal y que no ha sido registrado ante la autoridad fiscal, en esta circunstancia procederá la ampliación de la orden, señalando la ubicación de la bodega o sucursal que no se señalo con antelación, sin olvidar que toda ampliación de visita requiere estar fundada y motivada.

Otro supuesto seria cuando en la visita domiciliaria, él contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de haber recibido el citatorio, en este caso la visita se podrá llevar acabo en el nuevo domicilio, y a su vez en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, pero una de las interrogantes que llama la atención es cuando: ¿si el local anterior se conserva vacío, cual será la labor que quieran realizar los visitadores? En opinión del suscrito, no pueden hacer nada los visitadores, por lo que sería una perdida de tiempo para ellos, el hacer una función de fiscalización a un inmueble desocupado.

Una de los actos de ilegalidad en que incurre la autoridad fiscal, es cuando, emite una orden de visita para llevarse acabo en dos o mas domicilios, y ello ocurre cuando él contribuyente tiene diversas sucursales; la ilegalidad se presenta cuando se presentan a un domicilio, y al mismo tiempo al otro, exigiendo la presentación de la contabilidad o la presentación de documentación que ampare la mercancía existente en el establecimiento, de lo comentado es imposible que a la misma hora, los mismos visitadores estén en dos lugares distintos; al respecto la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DOMICILIARIAS. SON IGUALES SI HUBO IMPOSIBILIDAD MATERIAL PARA LEVANTARLAS.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 44, fracción I del Código Fiscal de la Federación, la visita domiciliaria debe realizarse en el lugar o lugares señalados en la orden de visita; luego entonces, si en la orden se mencionan varios domicilios de la contribuyente, en los cuales habrá de llevarse a cabo la diligencia, resulta inexplicable que los visitadores designados practiquen la visita al contribuyente en dos de los domicilios autorizados totalmente diferentes, a la misma hora y en el mismo día, toda vez que si no hubo suspensión en alguna de ellas, es materialmente imposible que ello suceda, dando como consecuencia la ilegalidad de tales actos.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, octubre de 1994, p. 14.

La finalidad que tiene la autoridad fiscal al practicar una visita domiciliaria al contribuyente visitado, es determinar si existe o no cumplimiento a las obligaciones fiscales, por lo que es necesario que los visitadores ingresen al domicilio fiscal y posteriormente solicitar la documentación contable como son los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que la autoridad fiscal tenga autorizado al contribuyente; pero que sucede si los visitados llevan su contabilidad o parte de ella en un sistema electrónico o en microfilm o en su caso graben en discos ópticos o en cualquier otro medio, ¿puede la autoridad fiscal interferir y trabar el desarrollo de las actividades al visitado y exigirle que cumpla con esta obligación?, en opinión del suscrito considero que no tiene derecho de solicitar tal ayuda la autoridad fiscal, debido a que el tiempo que él contribuyente visitado pierda le costaría tal vez miles o millones de pesos, y por lo tanto habría pérdidas millonarias; otra interrogante que surge es cuando el personal que vaya a auxiliar a la autoridad fiscal, fuera de su labor cotidiana ¿quien le va a pagar al trabajador el tiempo que éste invierta?, él suscrito opina que es una clara actuación ilegal de la autoridad fiscal al solicitar el auxilio del personal, debido a que la visita en ocasiones

no dura una o dos horas, sino que puede prolongarse por varias horas, de lo comentado estaría transgrediendo los visitadores y la autoridad fiscal el artículo 5 párrafo tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que nos dice:

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I, II del artículo 123. (El subrayado es mío).

Además de lo señalado con antelación vale la pena comentar que si la autoridad fiscal inicia sus facultades de comprobación en un domicilio distinto al señalado en la orden de visita, se puede llegar a configurar una conducta delictuosa, pudiendo ello también ser utilizado en la defensa del particular, ya que en estricto sentido la autoridad no está debidamente facultada u autorizada para constituirse en un domicilio diverso al de la orden, y su intromisión a otro domicilio será bajo una potestad carente de forma legal que de ser sin consentimiento del particular puede orillar al ejercicio de la acción penal.¹⁴

4.1.5 - Ausencia a quien va dirigido

De conformidad con el artículo 16 Constitucional en su octavo párrafo, la visita domiciliaria se sujetara a las formalidades establecidas para los cateos, en la cual la autoridad fiscal deberá señalar en la orden de visita, el nombre de la persona que se le va a practicar un acto de molestia.

Así mismo, el primer párrafo de dicho numeral nos dice:

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.

¹⁴ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, Op. cit, p.52.

De lo anterior, significa que nuestra Carta Magna nos señala que todo acto de molestia que quiera practicar cualquier autoridad deberá de precisar el nombre a quien vaya dirigido dicho acto, ya que todo gobernado tiene derecho a la garantía de audiencia, elevado a garantía individual; por lo que el vocablo “nadie”, debe interpretarse como “a todo sujeto”, es decir a todo gobernado, tal y como lo señala el párrafo primero del artículo 1 de nuestra Constitución Federal, que nos dice:

En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Por lo tanto, si la autoridad fiscal pretende causar un acto de molestia, en este caso una visita domiciliaria, deberá de emitir una orden de visita, dirigida a un contribuyente determinado, pues no se permite que sea vaga o genérica, debido a que todo acto de autoridad ha de ser concreto.

En apoyo a lo anterior, la siguiente tesis nos dice:

ORDEN DE VISITA. DEBE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.- De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto, las ordenes de visita domiciliaria deben cumplir con determinados requisitos, tales como señalar el nombre de la persona que ha de visitarse; el lugar donde la visita debe practicarse y el objeto de la misma, por lo tanto si en una orden se omiten tales requisitos, debe considerarse que la misma es ilegal por ser violatoria del mencionado precepto constitucional.

Revisión N. 295/84, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de marzo de 1985, p.720.

En este tenor, la autoridad fiscal al emitir ordenes de visita que no señale el nombre completo del visitado, traería como consecuencia la ilegalidad del acto, y por lo tanto provocaría que el visitador llevara la orden de visita de su puño y letra, lo cual daría existencia a una inseguridad jurídica al visitado, debido a que el oficio deberá de ser de forma impresa y no manuscrito, o sea deberá de estar elaborado con el mismo tipo de letra (maquina de escribir o computadora); en este sentido todos los datos del contribuyente visitado consistentes en su nombre completo y domicilio fiscal, así como el nombre del visitador, deberán ser asentados por la autoridad emisora de la orden de visita y no por los visitadores.

De lo anterior, es digno mencionar la siguiente jurisprudencia:

ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O DEL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SEAN MATERIA DE LA MISMA.- De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a los requisitos establecidos para los cateos, así como a los que se señalen en las leyes respectivas. Uno de los requisitos consiste en que la orden debe precisar el nombre de la persona o del establecimiento que habrá de visitarse, así como el lugar y el objeto de la inspección. Por tanto, no se cumple este requisito Constitucional cuando se dicta una orden genérica que faculte a un inspector para practicar visitas en determinadas área geográfica, pues en este supuesto queda a elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden la determinación de los lugares específicos para efectuarlas.

Visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año VIII, N. 82 de octubre de 1986, p. 286.

En conclusión, “Ningún órgano estatal puede afectar o perturbar a cualquier gobernado en su persona, su familia, su domicilio, sus papeles o sus posesiones, sino acatando los lineamientos y cumpliendo con las directrices que al respecto fija, prescribe y establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Toda acción estatal, así sea de mera afectación de simple perturbación o alteración en cualesquiera de los aspectos mencionados, debe satisfacer los requisitos que señala la disposición constitucional.”¹⁵

4.1.6 - Ausencia del Objeto

En cumplimiento de lo que establece el artículo 16 antepenúltimo párrafo de la Carta Magna, es requisito forzoso que la visita domiciliaria en materia fiscal se limite a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente, por lo que “objeto” en materia tributaria se refiere a lo que señala dicho numeral, que dice: “...exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales....”; de tal suerte que la autoridad fiscal deberá consignar en la orden de visita el nombre de cada una de los impuestos que deba responder él contribuyente visitado, y que habrá de comprender la visita, por lo que resulta inoperante e ilegal que la citada orden contenga un indeterminable listado de impuestos, ya que lo que se busca en todo acto de molestia es salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, ya que de esta manera se conocerá el alcance de la visita domiciliaria.

De lo anterior, son aplicables las siguientes jurisprudencias:

ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO.- Lo establecido por la fracción II del citado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en el sentido de expresar en la orden de visita el objeto o propósito de la misma, constituye un requisito esencial que no

¹⁵ FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, **Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales**, Primera edición, Editorial Do Fiscal Editores, México 1983, p.107.

puede ser soslayado por la autoridad que la emite, pues el mismo tiene con objeto, en primer termino, que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar, y en segundo lugar que los visitadores se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita, pues solo de esa manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 Constitucional de que las visitas practicadas por las autoridades administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos se encuentra, precisamente, que en la orden se deben señalar los objetos que se buscan. Por lo cual en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 de Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden cerciorarse, y la utilización de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de visita lo es el que se “verifique el cumplimiento de obligaciones fiscales, principales, formales y accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deba(n) usted(es) responder en forma directa, solidaria u objetiva” no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales, que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional.

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Quinto Circuito. Visible en el Semanario Judicial de la Federación. N. 36, diciembre de 1990, p. 53.

ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA.- La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros

vinculados con la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta práctica de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios) incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o auditoria, que tiene como propósito la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad, a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 Constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica, amén de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas.

Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito.

Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo III, junio de 1996, p. 669.

Uno de los fines que persigue la autoridad fiscal al llevar a cabo la práctica de la visita domiciliaria es:

- a) Comprobar si él contribuyente ha cumplido con las disposiciones fiscales.
- b) En su caso determinar las contribuciones omitidas.

En este orden de ideas, para que la autoridad fiscal pueda determinar si existe incumplimiento en las obligaciones fiscales, deberá primeramente emitir una orden

que contenga: el impuesto y el periodo sujeto a revisión, así como la documentación que integra la contabilidad como son entre otros, los libros principales y auxiliares, los registros y cuentas especiales, papeles, discos, así como otros medios procesables de almacenamiento de datos, ya que de no ser así, la orden se tornaría genérica, puesto que se deja al arbitrio de los visitadores la facultad de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de los visitadores.

Sobre esta situación la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido la siguiente jurisprudencia que a continuación se transcribe:

VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACION CON LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISION.- El análisis relacionado de los artículos 29, 29^a, 43 y 49 del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que aun cuando la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento del contribuyente a las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, tiene sus particularidades y debe sujetarse a reglas específicas en su realización, en realidad no constituye más que una modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación que, como potestad del estado, se otorga a las autoridades fiscales en el ordenamiento mencionado; en estas condiciones, la orden relativa para la práctica de esta clase de visitas, también debe sujetarse a los requisitos que prevé el numeral 38 del citado Código, así como a los que el constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado elevado a garantía individual y solo se autorizara mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia debe constar en mandamiento escrito de

autoridad competente, en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirla se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique dicha diligencia, como en reiteradas ocasiones la segunda sala de este alto tribunal. Así, al exigir el artículo 16 de la Constitución Federal, que el objeto, como elemento fundamental de la orden de visita, se encuentre expresamente determinado. Implica también la obligación a cargo de la autoridad que la emita, de precisar su alcance temporal, ya sea que se trate de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales que se rigen por periodos determinados o en relación con la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados, toda vez que tal señalamiento permite que el visitado conozca de manera cierta el periodo en el cual se practicara esa verificación y, además, constriñe a los visitadores a sujetarse a ese espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad ordenadora, dado que acorde con lo que prevé el mismo Código Tributario Federal, la actividad fiscalizadora bien puede recaer en hechos actuales o pasados y, por tanto, se violaría el principio de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional, si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual debe recaer la verificación del cumplimiento de las obligaciones que en materia de expedición de comprobantes fiscales se establece a cargo de los contribuyentes. Con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado. Debe agregarse que esta determinación no limita la actuación de la autoridad, pues no le impide señalar, con apego a la ley, el periodo a verificar en una orden de visita, fechas actuales o anteriores.

Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2/J.57/99, Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta de junio de 1999, p. 343.

De lo anterior, puede suceder que la autoridad fiscal, este en el supuesto de obtener copia de dicha contabilidad, ahora bien, surge una interrogante ¿si la contabilidad de dicha empresa es numerosa en fojas, quien va a cubrir el gasto?, podría resultar mas sencillo y económico el proporcionarle un “disquete” con la información, pues resulta difícil que la autoridad vaya a cubrir el costo de dichas copias.

Una de las ilegalidades en que pueden incurrir los visitadores al momento de llevar acabo la visita domiciliaria, es cuando quieran revisar otro impuesto u otro periodo distinto al consignado en la orden de visita; dicha situación, ya se comento en el capítulo segundo del presente trabajo de investigación, sin embargo quiero reiterar que es un exceso de facultades que se le otorga a la autoridad fiscal, provocando inseguridad jurídica al contribuyente visitado.

4.1.7 - Ausencia de Acta Circunstanciada

Por mandato Constitucional, consagrada en su artículo 16, párrafo octavo; los visitadores deberán levantar acta circunstanciada al concluir la visita domiciliaria, en el cual este documento oficial, deberá hacer mención detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitadores durante su desarrollo de la diligencia, tales actos se deberán consignar de la forma mas inmediata posible; es muy importante señalar que las opiniones de los visitadores que asienten en el acta sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales no constituyen resolución fiscal, por lo que si lo hacen sería una causa de ilegalidad de la misma; por eso, los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización y, extremadamente precisos y claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que siempre exista una secuencia lógica.

Para reforzar lo antes expuesto, es digno mencionar la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DOMICILIARIAS. LOS AUDITORES NO DETERMINAN EN DEFINITIVA LA SITUACION FISCAL DEL SUJETO VISITADO.-

Aun cuando los visitadores asienta los hechos en las actas de visita y ante ellos se presentan los documentos, libros y registros para desvirtuarlos, de conformidad con la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, actúan sólo como auxiliares, de las autoridades fiscales y no deciden en definitiva la situación fiscal del sujeto visitado, puesto que las actas que al efecto levantan son analizadas y calificadas por la autoridad competente para, en su caso, liquidar un crédito fiscal la que al apreciar los hechos asentados en las actas, puede hacerlo en el sentido en el que lo hicieron los visitadores o en uno diverso.

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis N. CXXVIII/96. Amparo en revisión 1979/93.

Como se comento en el capítulo anterior, pueden emitirse cuantas actas considere el visitador, sin embargo, si existe límites en cuanto al mínimo, ya que deben ser tres tipos de actas: acta de inicio, acta parcial y acta final, por lo tanto el contenido de las actas parciales pueden ser variables, ya que pueden contener algún requerimiento en la documentación, información o datos, pero curiosamente nunca para que él visitado y los testigos tengan conocimiento del alcance de la visita.

Dentro de las violaciones Constitucionales en que pueden incurrir los visitadores, es cuando no levanten ninguna acta (acta de inicio, acta parcial y acta final) durante la practica de la visita domiciliaria, y ello trascienda de forma grave en la resolución de la misma, debido a que al particular se le estaría privando de la garantía de audiencia, ya que no estaría siendo oído y vencido previamente.

Como se comento anteriormente, al iniciarse el desahogo de una orden de visita domiciliaria, debe levantarse un acta en donde describa todos los hechos ocurridos durante la misma, por lo que debe entenderse por acta, aquel documento

que contenga una relación por escrito de lo sucedido desde el inicio hasta la conclusión, y por circunstanciada, es la redacción con toda exactitud, precisión, es decir, la no omisión de lo que se observo de la misma.

Circunstanciar un acta significa, además de esa inmediatez de lo acontecido y asentado, es detallar al máximo o describir suficientemente los hechos o actos que deban contenerse en ella para que puedan evidenciar la realidad que se pretende consignar o reflejar, por lo que la satisfacción de ese requisito constitucional es clave para determinar la eficiencia del personal actuante, confirmar la veracidad de sus dichos, describir la realidad de los hechos y satisfacerse de que actuaron su diligencia conforme a la ley.¹⁶

Una de las situaciones de clara violación al principio de legalidad que recoge el artículo 16 Constitucional en su octavo y undécimo párrafos, es con relación a las actas que se deben levantar en forma circunstanciada de los hechos u omisiones que hayan tenido conocimiento los visitadores, tal y como lo señala a su vez el artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación; de lo anterior, se presenta dicha violación cuando se va a levantar la última acta parcial y el acta final, el cual constan de aproximadamente setenta fojas tamaño carta y a renglón cerrado, conteniendo números, cuadros y datos especiales, la cual es imposible redactarlos en siete, diez o mas horas, sin embargo se levanta en tres horas y sin error o tachaduras ¿Cómo es eso posible?, lo que sucede es que se redactan en la administración que ordeno la visita y enseguida previo citatorio, se acude al domicilio fiscal del contribuyente en donde a través de una computadora portátil e impresora, se empieza a sacar las copias del acta y al término de ello se llama al contribuyente para que las firmen, lo cual es violatorio del artículo 16 párrafos octavo y undécimo Constitucional, lo que da lugar, a confirmar que dichas actas no se levantaron en presencia del contribuyente, lo cual es un hecho notorio y materialmente imposible levantar un acta con tantas fojas y sin ningún error de redacción o de mecanografía; de lo anterior da como resultado comprobar que no se le concedió el uso de la

¹⁶ DIEP DIEP, Daniel, Op cit, p.153.

palabra al contribuyente visitado, y que dichas actas carecen de valor probatorio pleno.

Por lo anterior, es pertinente señalar la siguiente jurisprudencia:

ACTA DE AUDITORIA.- Debe darse injerencia a los visitados para que tengan eficacia probatoria. Las actas de auditoria carecen de eficacia probatoria cuando las mismas son confeccionadas en la oficina de la propia autoridad, sin dar intervención a los particulares; ello significa dejar de cumplir con los requisitos de los artículos 16 Constitucional y 84, fracciones V y VII del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior no se puede justificar bajo el pretexto de que son pruebas indirectas que llevan a inducir los ingresos de los causantes, porque este sistema no lo autoriza la ley.

Resolución del 22 de agosto de 1975, recaída en el juicio 4002/75, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa del tercer trimestre de 1975, p. 312.

4.1.8 - Ausencia de Presencia de Testigos

El último de los requisitos Constitucionales previstos para los cateos y aplicable a la visita domiciliaria es la presencia indispensable de dos testigos al momento de llevarse a cabo la práctica de la visita domiciliaria, dándose así cabal cumplimiento al párrafo octavo del artículo 16 del Máximo Ordenamiento.

Con esto se pretende dar certidumbre de lo que ocurra durante el desahogo de la visita domiciliaria, ya que van a estar presentes particulares ajenos a la relación autoridad-contribuyente, ya que no se trata de meras formalidades, sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantía individual de seguridad jurídica al

texto del artículo 16 Constitucional. De ahí que la omisión del cumplimiento de ese requisito Constitucional trae como consecuencias que el acta esté viciada de ilegalidad.

De lo anterior, es oportuno mencionar la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS.- Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sexta época, tercera parte, Segunda Sala, p. 326.

Una de las interrogantes que es de llamar la atención es la siguiente: ¿el papel de los testigos es simplemente estar presentes cuando se levanta un acta en la que están designados, o ser testigos de que se levanta un acta en que se asientan hechos que les consta?, “el testigo, según el *Diccionario de la Real Academia Española*, es la persona que da testimonio de una cosa o lo atestigua; persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa. Atestiguar es declarar y afirmar como testigo alguna cosa. Afirmar es asegurar o dar por cierto una cosa.”¹⁷

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, Op. cit, p.72.

En este orden de ideas, el papel que tienen los testigos en las visitas domiciliarias solo se concreta a firmar actas en las que ha sido designado como tal, pero no da por cierto lo que se asienta en un acta.

Actualmente el papel de los testigos aún no se ha valorado debidamente, ya que siempre se les ha visto como individuos que deben intervenir en un acta que se levante para dar cumplimiento a un requisito Constitucional y nada más, por lo que se puede establecer que hasta hoy, ha sido meramente simbólico la presencia de los testigos, lo cual vienen desempeñando un papel que no va acorde con el que nuestra Carta Magna les ha querido otorgar.

En opinión del suscrito, los testigos deben tener pleno conocimiento de la labor que desarrollan los visitadores en el desahogo de la visita domiciliaria, para que así los testigos puedan afirmar o asegurar como cierto lo que se asienta en las actas parciales; pero como los visitadores no informan a los visitados ni mucho menos a los testigos aun y cuando éstos les preguntan que es lo que han observado de la labor que están desarrollando, es difícil que sean valorados de diferente manera a los testigos, por lo que en estas circunstancias se podría considerar la ausencia de los testigos como tal.

Uno de los problemas que ha surgido en la actualidad, es con relación a la presencia de los testigos en el levantamiento de la última acta parcial, ya que al contener dichas actas con un buen número de fojas y por ende redactadas previamente en las oficinas de las Administraciones de Auditoría Fiscal, y al acudir los visitadores ante el contribuyente visitado proceden a imprimir en una computadora e impresora portátil el juego del acta que se necesitan a lo que únicamente se limitan a llamar al visitado o a su representante legal y a los dos testigos para que procedan a firmar el documento, ¿en esta circunstancia el acta que se extrae de una computadora e impresora portátiles se considera que se este levantando en presencia de dos testigos, tal y como lo ordena el undécimo párrafo del artículo 16 Constitucional?, de lo anterior, la autoridad no puede justificarse que

con los adelantos de la tecnología ya no es necesario que las actas se levanten en presencia de dos testigos, tal y como lo ordena el artículo 16 Constitucional, bastando con que se les llame a firmar las actas que ya están redactadas previamente, lo que vulnera la garantía de seguridad jurídica que otorga el undécimo párrafo del artículo en comento, por lo que es inoperante que se de preferencia a actuaciones que vayan en contra de la Constitución Federal.

Para comprender lo anterior, debemos saber que se entiende por “levantándose”, y es la redacción de las actas que se hace en presencia de dos testigos, así como de las demás personas que intervinieron en la diligencia, y no de la simple impresión de hojas que se redactaron previamente, y que únicamente los testigos se limitan a firmar dichas actas sin tener la menor idea de lo que en ella se asentó, por lo que se incumple con la garantía de legalidad que recoge el artículo 16 Constitucional en su undécimo párrafo en relación con el octavo párrafo del mismo ordenamiento.

Por último cabe agregar que los empleados del fisco, no pueden ser testigos del visitado debido a que desvirtuaría las funciones propias que a cada uno se les encomienda, ya que afectaría la garantía de legalidad y seguridad jurídica que tiene a su favor el contribuyente visitado ante el acto de molestia.

4.2 - VIOLACIONES BÁSICAS A LOS ARTICULOS 38 Y 43 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE SE PUEDEN ENCONTRAR EN LA VISITA DOMICILIARIA

Una vez visto y analizado los requisitos Constitucionales previstos para la visita domiciliaria, a continuación se expondrán los requisitos adicionales que el Código Fiscal de la Federación establece para llevar a cabo la práctica de la visita domiciliaria, mismo que se encuentran consignados en los artículos 38 y 43 del

citado ordenamiento; nótese como los requisitos Constitucionales coinciden en gran parte con los artículos mencionados del Código Fiscal de la Federación, esto se debe a que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos da las bases para que la autoridad fiscal de cumplimiento a las obligaciones que tiene cuando lleve a cabo actos de molestia.

4.2.1 - Ausencia de la Firma del Funcionario Competente

El primer párrafo del artículo 16 Constitucional recoge el principio de legalidad y seguridad jurídica de los actos de autoridad, que constituye una de las bases fundamentales del estado de derecho. Como se comento anteriormente, la Constitución Federal da las bases para la creación de leyes, así como también regula los actos de la autoridad fiscal, debiéndose apegar a la Carta Magna.

De lo anterior, es fundamental que el acto de molestia que quiera practicar la autoridad fiscal a un contribuyente, es cumplir con la primera condición, que es con un mandamiento escrito, por lo que dicha condición es esencial para que pueda haber certeza sobre la existencia del acta, así como también que el contribuyente visitado pueda conocer con precisión de que autoridad proviene y cual es el contenido y las consecuencias jurídicas de éste.

El mandamiento escrito debe contener la *firma original o autógrafa* de la autoridad competente que emita el acto de molestia, por ser sólo ese tipo de firma lo que le da autenticidad al documento en el que se expresa el acto; por la misma razón, cuando en el documento no aparezca la firma original o autógrafa de la autoridad o aparezca pero en facsimilar, impresa o en cualquier otra forma de reproducción, no se satisface la condición de que el acto conste por escrito.¹⁸

¹⁸ OVALLE FAVELA, José, **Garantías Constitucionales del Proceso**, Segunda edición, Editorial Oxford, México 2002, pp.276-277.

En este orden de ideas, es ilegal que la autoridad fiscal este llevando a cabo a la practica, la implantación de la Firma Electrónica Avanzada, también conocida como la “FEA”, en la emisión de ordenes de visita, es decir, esta suplantando la firma autógrafa, por lo que la orden de visita debe estar plasmada el signo gráfico proveniente del puño y letra del funcionario que la emitió, debido a que la firma autógrafa es un requisito indispensable en todo acto de autoridad, y mas tratándose de una orden de visita, ya que la firma autógrafa dará seguridad jurídica al gobernado; se puede entender que la firma esta compuesta por nombre y apellido o titulo de una persona, y que ésta pone con rubrica al pie de un documento escrito, dándole así a este documento autenticidad.

Es inaceptable que se quiera considerar al Código Fiscal de la Federación por encima de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que es de aplicarse “El principio de Supremacía Constitucional”, consagrada en el artículo 133 del Máximo Ordenamiento que dice:

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emane de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglaran a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados.

De lo anterior, se desprende que la Constitución como Ley Fundamental no puede estar supeditada a otra, por lo que es de aplicarse un proverbio que dice: **“Sobre la Constitución Nada ni Nadie”**, de esta tesitura, la autoridad fiscal no puede llevar prácticas que no contempla la Carta Magna.

Respecto de lo anterior, en su momento el maestro Ignacio Burgoa opino lo siguiente: “Pues bien en la Constitución se crean órganos (o poderes) encargados del ejercicio del poder público del estado estos órganos o “poderes” son, por consiguiente, engendrado por la Ley Fundamental, a la cual deben su existencia y

cuya actuación, por tal motivo, debe estar subordinada a los mandatos constitucionales. Es por esto por lo que los órganos estatales, de creación y vida derivados de la constitución nunca deben jurídicamente hablando, violar o contravenir sus disposiciones, pues sería un tremendo absurdo que a una autoridad constituida por un ordenamiento le fuera dable infringirlo.”¹⁹

La autoridad fiscal debe plasmar su firma de puño y letra en el documento escrito y no de manera facsimilar o de otra forma diferente como es la Firma Electrónica Avanzada; para robustecer lo anterior es digno mencionar las siguientes jurisprudencias:

FIRMA FACSIMILAR DE FUNCIONARIOS PUBLICOS.- VIOLA LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.- Las resoluciones que dictan las autoridades, donde aparece la firma facsimilar del funcionario, no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, porque esta disposición requiere que todo acto de autoridad debe estar emitido por autoridad competente por escrito y con la firma del funcionario que lo emitió, de lo que se desprende que debe ser firma autógrafa.

Resolución del Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 30 de enero de 1978, juicio 412/77/2974/76.

FIRMA FACSIMILAR. EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- Conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive

¹⁹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Octava edición, Editorial Porrúa, México 1991, p.364.

adecuadamente la causa legal del procedimiento. De aquí, para que un cobro fiscal pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente, debe constar en un documento público debidamente fundado que, en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, es el expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal “se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores que, en su caso, prevengan de leyes”. De ello se deduce que la firma que a dichos documentos estampe la autoridad, debe ser siempre autentica, ya que si no es sino el signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se requiere la forma escrita, de tal manera que carece de valor una copia facsimilar, sin la firma autentica del original del documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado.

Séptima época, tercera parte.

Vols. 127-132, p. 77R.F 30/79. Diseños y Maquilas, SA. Unanimidad de 4 votos.

Vols. 139-144, p. 73. R.F 95/79. Mercado de Materiales, S.A. 5 votos

Vols. 145-150, p. 67. R.F 69/80. Sociedad Mercantil Metropolitana, S.A. 5 votos.

Vols. 157-162 p. 77 R.F 86/811. Lasky, S.A. unanimidad de 4 votos.

Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales del contribuyente visitado, nos damos cuenta que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito, expedido por la autoridad fiscal competente, el cual deberá contener la firma autógrafa de la autoridad que emitió la orden, tal y como lo señala la siguiente jurisprudencia:

AUTORIDAD EMISORA DE UNA RESOLUCION ADMINISTRATIVA.- ES AQUELLA QUE SE IDENTIFICA COMO SU AUTORA Y FIRMA CON ESE CARÁCTER.-

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, al regular la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a que todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; establece en sus fracciones II y IV, que el requisito consistente en señalar la autoridad que lo emite, se cumple identificando al funcionario que lo dicta y asentando la firma del mismo. De donde se colige que para determinar que autoridad es la que emite un acto determinado, debe analizarse cuál es la autoridad que se identifica a la que se considere responsable del acto.

Juicio N. 629/05-17-05-8/269/05-PL-05-02.- Resuelto por el Peno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 10 de octubre de 2005, por mayoría de 6 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Alejandro Sánchez Hernández.- Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.

En este orden de ideas, el artículo 38 fracción V del Código Tributario Federal, recoge lo que establece el artículo 16 Constitucional, por lo que se desprende que en todo mandamiento escrito, deberá estar contenida la firma autógrafa de la autoridad emisora del acto de molestia, asentándolo al pie del acta de visita, con el propósito de darle autenticidad y firmeza a la misma, así como también aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que para que la firma en un acta de visita tenga validez a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deberá ser autógrafa y no de manera facsimilar o a través de la "Firma Electrónica Avanzada", pues la firma autógrafa es la única forma en que la persona que la asienta adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe asentar, es decir, es la única forma en que la autoridad emisora acepta el contenido de la misma y las consecuencias inherentes a ella,

proporcionándole seguridad al contribuyente visitado, ya que de no existir habría inseguridad jurídica para el visitado; de lo transcrito es aplicable la siguiente jurisprudencia:

FIRMA AUTOGRAFA. EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD DEBE CONTENERLA.- En términos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nadie puede ser molestado en su propiedad y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa legal del procedimiento; en tal virtud, si todo acto de autoridad debe constar por escrito, ello presupone la necesidad inexcusable de que se encuentre firmado por el funcionario emisor, ya que dicha firma será la circunstancia idónea para autentificarlo, es decir, para establecer la obligatoriedad de los actos jurídicos que requieren de forma escrita.

Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito.

Amparo en revisión 440/95/. Jorge Ibáñez Ruiz, 4 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Joaquín Dzib. Secretario: Eduardo Alberto Olea Salgado.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, t. III, marzo de 1996, p. 946, tesis XXI. 1. 13K

Nuestro Alto Tribunal Judicial, ha establecido que un escrito sin firma de cualquier naturaleza a nadie obliga, pues para que tenga validez debe estar firmado o autorizado por alguien que aparezca como responsable del contenido, por lo que debe estar contenido en el acto administrativo o de autoridad, es importante que se cumpla a cabalidad, en razón de darle seguridad jurídica a todo gobernado.

En mi concepto, considero que la autoridad fiscal no puede argumentar que por comodidad, cargas de trabajo, negligencia o ignorancia, emita ordenes de visita

en forma electrónica, haciéndoles saber de esta manera a los visitantes, es decir, a través de un documento digital, lo que significa que no fundan ni motivan su acta de visita, es decir, debe ser a través de un documento escrito y con la firma autógrafa de la autoridad emisora, por lo que el argumento de la autoridad ya citada de ninguna manera es fundamento legal bastante para no tomar en consideración una Garantía Constitucional, plasmado en el artículo 16 de la Constitución Federal, por lo que la práctica que está llevando a cabo la autoridad fiscal de emitir documentos electrónicos plasmado de igual forma la Firma Electrónica Avanzada, es sin duda un mal social que promueve la autoridad fiscal, por lo que es claro que las garantías individuales no pueden ni deben subordinarse al criterio de eficacia o de cualquier otra por los funcionarios o servidores públicos; así como también, él suscrito opina que no debe dejarse de aplicar y observar el principio de Supremacía Constitucional, desprendiéndose de este principio que todas las normas que integran el orden jurídico en nuestro país deben ser acordes con la Carta Magna, de modo pues que si una disposición fuera contraria a lo establecido por la Constitución, esta última debe prevalecer sobre aquella debido a su superioridad jerárquica.

4.2.2 - Ausencia del Nombre del Personal Autorizado a Intervenir

La orden de visita deberá de contener el nombre de la persona o personas que deban desahogar la visita domiciliaria, las cuales dichas personas actuarán como visitantes, dicho personal puede ser sustituido, aumentada o reducida en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente; puede llegar a ser frecuentes cuando el desahogo de la visita domiciliaria tenga una duración mayor a la prevista, por reubicación del personal designado inicialmente o bien, por renuncia de alguno de los visitantes. La autoridad fiscal deberá consignar en la orden de visita el nombre del personal autorizado para el desarrollo de la misma, la cual deberá constar de forma escrita, en caso contrario la diligencia sería ilegal.

El cambio de criterio que tenga la autoridad fiscal en cuanto a la sustitución, aumento o disminución de visitadores, deberá ser notificado al visitado, debiendo ser de la siguiente forma:

- Señalar por escrito, el oficio que señala la sustitución, aumento o disminución del personal (así como los demás requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación).
- Señalar en ese mismo oficio el nombre de la persona o personas que van a suplir a los anteriores visitadores o en su caso el aumento de los mismos.
- Notificar personalmente al visitado, en caso de que no este el visitado o su representante legal, se dejara citatorio con la persona que se encuentre para que el visitado o su representante los espere a hora determinada del día siguiente a fin de recibir la orden.
- Si en la hora y día no se hallara de nuevo el visitado o su representante, se notificara la sustitución, aumento o reducción con la persona que se encuentre.
- Una de las ilegalidades en que puede incurrir la autoridad fiscal, es que no se de a conocer a los visitados el nombre de los auditores, cuando se trate de un aumento de los mismos o bien cuando se trate de una sustitución, cabe señalar que solo las personas mencionadas en la orden de visita o en el oficio de ampliación, sustitución o reducción pueden llevar acabo los actos relacionados con el desahogo de la orden, ya que de presentarse persona o personas no autorizadas, la visita domiciliaria tendría un vicio, por lo que el contribuyente no estaría obligado a permitir el acceso a su domicilio a personas no autorizadas ni a proporcionarles cualquier clase de documentos.

Cabe aclarar que así como es importante el nombre de las personas a intervenir en el desahogo de la visita domiciliaria, también es importante que se identifiquen plenamente ante el visitado, por lo que se puede decir que existe una conexión entre el nombre de los visitadores asentados en el acta y su legal identificación; por lo que antes de iniciar sus labores deberán levantar el acta de

identificación ante quien los atienda, así como ante la presencia de los dos testigos, en la que se hará constar que se entrega la orden para el auxiliar de los visitantes designados en la orden de visita o en su caso para sustituir a los designados inicialmente, de no llevarse a cabo lo anterior, la labor que realicen los visitantes estaría viciada a partir de ese momento.

Otro de los actos de ilegalidad que pueden incurrir los visitantes es de que al momento en que se desahogue una orden de visita, éstos estén acompañados por personas que no estén designados como visitantes en la orden de visita, por lo que sería aplicable la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DE AUDITORIA. EN ELLAS DEBE ACTUAR SÓLO EL PERSONAL EXPRESAMENTE DESIGNADOS EN LA ORDEN DE VISITA.- A efecto de resguardar la garantía de seguridad jurídica que a favor de los gobernados se encuentra establecido en el artículo 16 Constitucional, en las visitas domiciliarias que se efectúen en el domicilio de los contribuyentes, sólo pueden apersonarse los visitantes que se encuentran expresamente designados en la orden de visita. Cuando alguno de ellos actúe sin estar comisionados por la autoridad, su gestión resultaría violatorio de los artículos 43 fracción II y 45 del Código Fiscal de la Federación, sin que pueda considerarse como un error mecanográfico el hecho de que por alguno de ellos se hubiera asentado incorrectamente su nombre en la orden relativa, pues la violación en que incurre lesiona la esfera jurídica del particular, en tanto que de la actuación ilegal de un visitante puede originarse una liquidación, la cual lleva implícita una trasgresión a las normas que rigen el procedimiento, trascendiendo hasta la resolución que se impugne en el juicio de nulidad.

Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, juicio atrayente N. 416/92/439/93. RTFJFA, octubre de 1994, p. 17.

Es importante señalar que el nombre de los visitantes deberán estar siempre contenidos en las actas de visita que se vayan a llevara acabo, por lo que es trascendental que se identifiquen en cualquier clase de actas que se vayan a levantar, tal y como lo señala la siguiente jurisprudencia:

VISITA DOMICILIARIA. LA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES DEBE DARSE AL INICIO DE CUALQUIER TIPO DE VISITA.-

De los artículo 44 fracción III, y 45 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que existen tres tipos de actas de visitas domiciliarias que son: las iniciales, las parciales o complementarias y a las finales, advirtiéndose que en la práctica que por regla general, las visitas a los contribuyentes, no se agotan en un solo acto, por lo que resultaría incorrecto que la obligación de los visitantes para identificarse y circunstanciar el acta se circunscriba exclusivamente al inicio de la auditoria, pues puede darse el caso de que los que acudieron inicialmente a la visita hayan sido substituido o aumentados en su numero, o bien que la autoridad fiscalizadora que inicio la investigación solicite el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que los que iniciaron la auditoria ya no presten sus servicios para la autoridad hacendaría, de tal suerte que, el requisito de la identificación tendrá que darse al inicio de cualquier tipo de visita, llámese inicial, parcial o final, para que de esta forma el visitado tenga la certeza jurídica de que le esta permitiendo el acceso al espacio físico donde desarrolla sus actividades, y el análisis o revisión de los papeles contables a verdaderos representantes de la autoridad tributaria.

Recurso de revisión 52/94, Semanario Judicial de la Federación de abril de 1995, p. 16.

En este orden de ideas, es importante señalar que los documentos con que cuenta él visitador para acreditar su personalidad ante él contribuyente visitado son:

- La credencial de identificación vigente, así como la señalización que lo acredita que puede desempeñar actividades de fiscalización.
- La orden de visita, el cual contiene su nombre, filiación, y la autoridad competente que la emite.
- “*La consulta de validación de ordenes de fiscalización*”, el cual esta contenida en la pagina de Internet del SAT.

Por lo tanto, no basta únicamente que los visitantes se identifiquen solamente con el acta de visita, ya que se prestaría a serías irregularidades y por ello habría inseguridad jurídica del visitado en saber si son o no visitantes adscritos al Servicio de Administración Tributaria.

4.2.3 - Ausencia del Nombre del Visitado

El artículo 43 fracción III del Código Fiscal de la Federación recoge lo que señala el artículo 16 Constitucional en su primera parte, en específico cuando dicha norma señala lo siguiente: “Nadie puede ser molestado”, significa que toda orden que emita la autoridad fiscal debe precisar el nombre de la persona a quien vaya dirigido y por lo tanto no puede dirigirse a un sujeto indeterminado, sino que debe contener especificación de la persona a visitar.

La visita domiciliaria es un acto personal y debido a ello debe estar dirigido a una determinada persona, dando origen a la seguridad jurídica que tiene derecho todo gobernado.

Para robustecer lo anterior, es de aplicarse la siguiente jurisprudencia:

VISITAS DOMICILIARIAS. AUNQUE SEAN DE NATURALEZA DIVERSA A LOS CATEOS DEBEN CUMPLIR CON LAS FORMALIDADES DE LOS MISMOS.- Las visitas domiciliarias de carácter administrativo son diversas

a los cateos, puesto que tienen objetos diversos, sin embargo, no por ello pueden dejar de cumplir con las formalidades que el artículo 16 Constitucional señala para los cateos pues literalmente establece que en su realización deberán acatarse las mismas formalidades, así como las que señalen las leyes especiales aplicables, lo que significa que si una visita domiciliaria se funda en una orden genérica en la que no se especifica ni el lugar que debía inspeccionarse, ni la persona a la que debía visitarse, ni el objeto específicos de la visita, la misma fue ilegal debiendo nulificarse los actos derivados de ella.

Revisión N. 2435/82, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de marzo de 1983, p. 634.

Es importante señalar que la autoridad fiscal no puede llevar acabo visitas donde emita ordenes que no contengan el nombre del contribuyente a visitar, así como también no puede expedir ordenes de visita que contengan la leyenda: “ A QUIEN CORRESPONDA”, toda vez que estas practicas ilícitas trae como consecuencia la incertidumbre y la inseguridad jurídica al visitado.

CAPITULO 5

CONCECUENCIAS DE LA VISITA DOMICILIARIA

5.1 - AFECTACION JURIDICA AL CONTRIBUYENTE

En las relaciones entre la autoridad fiscal y el contribuyente, suele suceder que la autoridad fiscal afecte la esfera jurídica del contribuyente, lo anterior se da cuando la autoridad lleva acabo sus facultades de comprobación, en especifico la visita domiciliaria, toda vez que por errores no se acatan las formalidades que establece nuestra Constitución Federal y las leyes reglamentarias; debido a que nuestro régimen jurídico se basa en el derecho, es fundamental que toda actuación que se quiera llevar acabo en contra de un individuo, deberá obedecer a determinados principios previos, es decir, deberán estar establecidos en la ley.

De lo anterior, se puede establecer que toda autoridad, en especifico la autoridad fiscal solo puede actuar con aquello que le esta permitido en la ley.

Al no actuar la autoridad fiscal conforme a lo que establece la norma jurídica, provoca inseguridad jurídica al contribuyente visitado y a su vez violenta el principio de legalidad; de lo anterior, se desprende el siguiente tema de este trabajo que dice:

5.1.1 - Violación al Principio de Legalidad

El principio de legalidad, es también conocida como “garantía de legalidad”, y en la materia que hoy nos ocupa esta consagrada en los artículos 14 y 16 Constitucional, dicho principio consiste en que las autoridades del estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y los términos determinados por ella.

El segundo párrafo del artículo 14 Constitucional nos dice:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De lo transcrito, nos lleva a considerar que para la privación de cualquier derecho de un individuo, la autoridad debe seguir un procedimiento, el cual se encuentra previamente establecido en ley.

Es decir, el principio de legalidad, tiene por objeto proteger al individuo de toda afectación a su esfera jurídica, toda vez que dicho principio es aplicable a cualquier acto de autoridad que afecte o infrinja alguna molestia a los particulares; por lo que en nuestra materia, la autoridad fiscal deberá practicar la visita domiciliaria conforme a las normas previamente aplicables.

Así mismo, el primero, el octavo y el décimo primer párrafos del artículo 16 Constitucional, recogen el principio de legalidad de los actos de la autoridad fiscal en la practica de la visita domiciliaria, toda vez que el primer párrafo es uno de los preceptos mas completos, ya que establece los requisitos que deberá contener todo acto de molestia en contra del particular; y con relación al octavo párrafo, da las bases para establecer de que forma se va a llevar a cabo las visitas domiciliarias, apegándose a las formalidades del cateo a cargo de la autoridad fiscal; y por último, el antepenúltimo párrafo le otorga la facultad a la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias, únicamente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente visitado.

En este orden de ideas, la autoridad fiscal, cuando vaya a practicar una visita domiciliaria a un contribuyente, deberá apoyarse en un mandamiento escrito de autoridad competente, fundando y motivando la causa legal del procedimiento, requisitos que implica el cumplimiento del principio de legalidad, recordando que la

autoridad solo puede actuar cuando la ley se lo permite, en la forma y lo términos que lo determine; tal y como lo señala el artículo 16 Constitucional en su primera parte que dice:

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.

De lo anterior, si la autoridad fiscal no emite un mandamiento por escrito, y que contenga la firma autógrafa de la respectiva autoridad, así como también que no funde y motive su actuación, y no sea a su vez la autoridad competente, estaría violando la autoridad fiscal “el principio de legalidad”.

Las condiciones que el artículo 16 Constitucional impone a los actos de molestia de la autoridad fiscal son tres, requisitos que son indispensables para que la autoridad no viole el principio de legalidad y son:

1. El mandamiento escrito.- La primera condición que debe cumplir el acto de molestia de la autoridad fiscal, es que debe constar por escrito, es una condición esencial para que pueda existir certeza sobre la existencia del acto, así como para que él contribuyente visitado pueda conocer con precisión su contenido y sus consecuencias; las atribuciones que la ley le confiere a la autoridad fiscal no se materializan sino hasta que se encuentra por escrito. Cualquier mandamiento distinto al escrito, no cumple con lo que dicho precepto legal establece.

El mandamiento escrito deberá contener la firma autógrafa de la autoridad competente que emita el acto de molestia, ya que este tipo de firma es lo que le da autenticidad al documento; por lo que si en el documento no aparece la firma autógrafa de la autoridad, y aparece en facsimilar, impresa o en cualquier otra forma de reproducción no se cumpliría con la condición de que el acto conste por escrito.

En este orden de ideas, y trasladando los mencionados conceptos al campo de la materia que hoy nos ocupa, debe decirse que si la autoridad fiscal no emite un mandamiento por escrito (orden de visita), y no asienta al pie del mismo, el nombre y apellido de la persona que lo emite, no le esta dando autenticidad al mismo, y por ello viola el principio de legalidad; por lo que la firma en una orden que emita la autoridad fiscal debe ser autógrafa para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, y adquiera a su vez una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo, es decir, que es la única forma en que la autoridad acepta el contenido del documento con las consecuencias inherentes a ella.

2. Autoridad competente. - Va a ser aquella que esta facultada y cuenta con atribuciones que la Constitución y las leyes reglamentarias le confieren para emitir actos de molestia. Por tanto, la autoridad fiscal será competente cuando esta legalmente facultada para ejercer una determinada función, por lo que debe haber disposiciones jurídicas precisas que le otorguen la posibilidad de emitir actas de visita, lo cual implica un acto de molestia.
3. Fundamentacion y Motivación. - El principio de legalidad en materia fiscal se cumple cuando una autoridad competente, al emitir un acto por escrito, funda y motiva el mismo, “jurídicamente, fundar un acto de autoridad supone apoyar la procedencia de tal acto, en razones legales establecidas en un cuerpo normativo; y ese acto estará motivado cuando la autoridad emisora explique o de razón de los motivos que la condujeron a emitirlo”.¹

De lo anterior, se deriva que si la autoridad fiscal no establece en la orden de visita los artículos y fracciones de las normas aplicables al caso en concreto, y no expone a su vez los motivos y causas que la condujeron a practicar una visita

¹ Colecciones Garantías Individuales- **Las Garantías de Seguridad Jurídica**, Segunda edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2005, p.94.

domiciliaria, estaría violando el principio de legalidad y por tanto su actuación sería ilegal.

El principio de legalidad, debe ser respetado por la autoridad fiscal al momento en que ésta practique una visita domiciliaria a un contribuyente; toda vez que este es uno de los principios que otorga mayor protección a cualquier gobernado, por lo que dicha autoridad solo puede actuar conforme a lo que establece la ley.

5.1.2 - Violación al Principio de Seguridad Jurídica

El hecho de que la autoridad fiscal no cumpla a cabalidad con lo que establece la Constitución y las demás leyes reglamentarias, con relación a la práctica de la visita domiciliaria, provoca inseguridad jurídica al particular.

El principio de seguridad jurídica debe entenderse como la certeza que debe tener el contribuyente visitado al momento de que la autoridad fiscal emita una orden de visita domiciliaria, toda vez que tanto la orden como el procedimiento de la misma, deberán ajustarse previamente a lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a la leyes secundarias, de ahí radica que el contribuyente no tenga temor, duda o inseguridad que una autoridad competente emitió un mandamiento por escrito, fundando y motivando su actuación.

La parte inicial del primer párrafo del artículo 16 Constitucional encierra una garantía de seguridad jurídica, al establecer que la autoridad debe justificar su actuación y, además razonar su proceder, cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte a alguien.²

De lo anterior cabe agregar que la autoridad fiscal deberá forzosamente ajustarse a lo que señala el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, toda vez que señala los requisitos indispensables que debe cumplir la autoridad fiscal en sus

² MARGAIN MANAUTOU, Emilio, **Introducción al Estudio del Derecho Tributario**, Op. cit, p.215.

actos de molestia; por lo que al no violar el principio de legalidad le da certeza o seguridad jurídica al contribuyente visitado.

El principio de seguridad jurídica es un valor fundamental en el derecho, por lo que resulta ilegal que los visitadores se extralimiten en sus funciones, ya que con ello provoca inseguridad jurídica al contribuyente visitado.

El principio o garantía de seguridad jurídica, deberá ser respetado por la autoridad fiscal, toda vez que dicho principio le establece a la autoridad fiscal, que antes de emitir una orden de visita domiciliaria en contra de un contribuyente, deberá cumplir con requisitos legales previamente establecidos, a fin de no vulnerar la esfera jurídica del contribuyente visitado, dando así certeza y seguridad jurídica al visitado.

5.2 - AFECTACIÓN A LA HACIENDA PÚBLICA

La materia fiscal tiene relación con la economía de un estado; y en el estado mexicano se lleva a cabo a través de las Finanzas Públicas, entendiéndose por ésta, como las diversas maneras por cuyo medio el estado o en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se procurara de riquezas materiales necesarias para sus subsistencia y su funcionamiento, de igual forma, de que manera estas riquezas serán utilizadas; es decir, en el primer punto se establece de que forma van a estar comprendidos las contribuciones, así como los procedimientos de percepción de la misma, y el segundo punto se refiere a la aplicación correcta de esos ingresos destinados al gasto público.

Para el maestro Sergio Francisco de la Garza, establece que las Finanzas Públicas descansan en las normas legales, por lo que él considera llamarlo Derecho Financiero, definiéndolo como el *“conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y*

*obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”*³

De lo anterior, para el distinguido jurista español Fernando Sainz de Bujanda, señala que el Derecho Financiero es” *la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”*⁴

Para que el gobernado pueda contribuir al gasto público del estado, de manera proporcional y equitativa, tal y como lo señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal; el estado a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, deberá de llevar acabo ciertas actividades, conocida en nuestra materia como actividad financiera, dicha actividad consiste específicamente en la procuración y administración de recursos económicos necesarios para cubrir sus necesidades, así como para satisfacer las necesidades que demanda la población, es decir, que la actividad financiera va a tener un objeto principal que es la obtención de ingresos económicos.

En este orden de ideas, la actividad financiera va a tener un ciclo financiero, comenzando en el momento en que la hacienda pública se apropia de las riquezas de los gobernados, convirtiéndola en ingresos, y finalmente destinándola para atender gastos y necesidades públicas, por lo que para muchos autores la actividad financiera tiene naturaleza económica.

³ DE LA GARZA ,Sergio Francisco, Op cit, p.15.

⁴ SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, **Hacienda y Derecho I**, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975, p.33.

Para dar cumplimiento al tema que hoy nos ocupa, el ingreso tributario que percibe la hacienda pública por la actividad financiera que ésta realiza, va a ser muy importante, debido a que a través de ella, provienen las aportaciones económicas que todo gobernado se ve forzado a sacrificar de sus ingresos para contribuir al gasto público, por lo que al no reflejar ingresos la autoridad fiscal, no podrá llevar a cabo la satisfacción a necesidades colectivas y tampoco podrá subsistir ella misma; es decir, existiría una afectación a la hacienda pública, pero no solo por la falta de cumplimiento en las obligaciones fiscales por parte del contribuyente sino que la misma autoridad se afecta al no llevar a cabo el cumplimiento de las normas que regulan su actuación frente al gobernado, en específico cuando ésta practica una visita domiciliaria al gobernado.

De lo anterior, es importante señalar que el estado a través de la hacienda pública debe tener procedimientos y métodos que puedan emplearse para alcanzar resultados fiscales benéficos y no perjudiciales.

De lo citado, esto va a ser posible si se aplica una política fiscal que vaya encaminada a la realización de los objetivos del estado y acordes con el beneficio colectivo, es decir, que por política fiscal se debe entender todo un sistema fiscal que le va a producir recursos para satisfacer su presupuesto, así como también, va a lograr medidas fiscales, permitiendo la orientación económica que le convenga al país.

En este orden de ideas, la política fiscal va a tener diversos objetivos, pero el más importante es eminentemente el recaudatorio, tendiente a satisfacer el gasto público, si él particular incumple con sus obligaciones fiscales la autoridad no tendrá ingresos y por lo tanto no satisficaría sus propias necesidades, como serían los sueldos de todos sus empleados, papelería, conservación de los inmuebles, etc, pero a su vez, si la misma autoridad incumple con sus obligaciones tributarias frente al contribuyente, ésta no tendría ingresos, y se haría ella misma un daño.

De lo comentado y aplicándolo al presente tema que hoy nos ocupa, si la autoridad fiscal al practicar una visita domiciliaria a un contribuyente, no lo hace conforme lo establece la Constitución Federal y el Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal tendría pérdidas, ejemplo de lo anterior, se daría cuando los visitadores no acaben la practica de una visita domiciliaria en el término establecido de doce meses, eso acarrearía graves pérdidas al fisco, toda vez que se invirtió tiempo de los visitadores, dinero por parte del fisco traducido en sueldo, maquinaria, papelería, impresiones y sobre todo la contribución que le pertenece al estado.

El contribuyente debe estar conciente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y no verlo como un mal necesario; debido a esta forma de pensar por el contribuyente tiene diversas reacciones variando según su grado de honradez, de civismo, de educación o de conveniencia.

Las consecuencias que produce el no contribuir al gasto público por parte del contribuyente es frenar el desarrollo económico del país, haciendo un daño a las generaciones futuras, a su vez afecta a las necesidades básicas como son: salubridad, educación, agua potable, carreteras, viviendas, etc; carencias que solo podrán irse eliminando si el estado contara con todos los recursos que legalmente le corresponden.

Es grave cuando él contribuyente incumplido piensa de manera inconsciente diciendo: “rinde más el dinero en mi bolsillo que en las arcas del estado”, “solo los tontos pagan”, o bien demuestran que son más listos que el fisco.

De lo anterior, existen causas o motivos que influyan en él contribuyente incumplido para no cumplir correctamente o bien de plano en ninguna forma, se puede establecer que no toda la culpa le es atribuible al contribuyente incumplido y que quizás el mas responsable de esa situación sea el fisco o bien el estado mismo; a continuación señalare las causas que pueden imputarse al ente público:

- Mal comportamiento en el personal hacendario, ya sea por su trato, extorsiones, mala orientación y por lo tanto le puede aconsejar al contribuyente no pagar.
- Deshonestidad de determinados funcionarios.
- Violación de la ley o del orden, cuando para la solución de algunos problemas hay que efectuar un desembolso en agradecimiento, es decir, un desembolso extraoficial.

Hoy es urgente que él contribuyente, sea comerciante, industrial o profesionista, se percaten de las consecuencias de un mal comportamiento en sus obligaciones fiscales; de la necesidad que el Estado tiene de sus recursos económicos; de su actitud tiende a perjudicar a todos; de que su proceder, el pobre difícilmente podría aspirar a una oportunidad de mejor vida para él o para sus hijos; que la pasividad de estos últimos tiene un límite.⁵

Como se comento anteriormente, él contribuyente tiene influencias externas que motivan en su comportamiento frente al fisco, y una de ellas es también la falta de preparación del personal hacendario, y si a esto le agregamos que en ocasiones se nombran como funcionarios a personas que carecen de los conocimientos mínimos en materia tributaria, esto influye mucho más.

A todo lo que se ha comentado, es necesario que el estado a través del fisco realice una labor de educación fiscal que atienda el comportamiento del contribuyente incumplido, así como también de la misma autoridad fiscal.

Esta educación fiscal deberá partir del conocimiento de las causas que generan el incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, esta labor no va a partir en decirle como cumplir con sus obligaciones fiscales sino

⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, **Nociones de Política Fiscal**, Primera edición, Editorial Porrúa SA de CV, México 1994, p. 74

conocer el origen de sus problemas, para esto el fisco debe infundarle confianza al contribuyente, para que éste le exponga los problemas que le aquejan.

El fisco debe conocer las causas por las cuales él contribuyente es incumplido en sus obligaciones fiscales, ya que puede ser por razones económicas, razones psicológicas o por mala situación del negocio.

El fisco debe a su vez capacitar a su personal administrativo sin importar las labores que va a desempeñar como son: las secretarías, el archivista, el personal de recepción de documentos, el de información al público, el abogado del fisco, al contador público; con relación al abogado hay que tenerlo al día con los avances de la doctrina y la legislación tributaria, debido a que la materia tributaria o fiscal están en continuos avances, así como también pueda resolver consultas de los contribuyentes.

La educación fiscal que deberá tener él contribuyente es la siguiente:

- ❖ Que se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria.
- ❖ Que tenga conocimiento del uso que se dará a su dinero.
- ❖ Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento.
- ❖ Que la tolerancia del fisco no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas.

La educación fiscal que debe tener el personal hacendario es:

- ✓ La aplicación de la ley con toda ponderación, cuidado y equidad.
- ✓ Comprensión a los problemas que aquejan al contribuyente incumplido en sus obligaciones fiscales.
- ✓ Saber escuchar al contribuyente.

- ✓ Actuar con energía cuando el caso lo amerite.
- ✓ No beneficiar ni aprovecharse con el problema o errores del contribuyente.
- ✓ Infundir confianza al contribuyente.
- ✓ Resolver con prontitud las consultas.
- ✓ Superación y capacitación permanente en el desempeño de sus funciones.

CONCLUSIONES

1. Para que el estado pueda allegarse de bienes, necesita de una autoridad competente para que pueda llevar acabo actividades de recaudación y cobranza a los gobernados, dicha autoridad es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, así como también necesita que todo acto de autoridad deba estar previamente establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a su vez en el Código Fiscal de la Federación.
2. La obligación de todo mexicano es a contribuir al gasto público, tal y como lo señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, cabe señalar que dicha obligación deberá ser de forma proporcional y equitativa.
3. La facultad de comprobación que tiene a su favor la autoridad fiscal para con los contribuyentes esta señalado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus párrafos I, VIII, XI, así como también en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 y demás relativos, dicha facultad de comprobación se le otorga a la autoridad fiscal para comprobar el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales que tenga él contribuyente visitado.
4. Dentro de las facultades de comprobación que tiene el fisco, la más importante es la visita domiciliaria, toda vez que la autoridad va hacerse llegar de forma directa y completa de todos aquellos elementos que la llevaran a determinar si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales solicitando al contribuyente su contabilidad entre otros elementos, sin embargo dicha visita domiciliaria deberá de sujetarse a las formalidades que nos enmarca nuestra Constitución Federal.

5. Todo acto que quiera llevar acabo la autoridad fiscal deberá respetar la Norma Fundamental y al Código Fiscal de la Federación, toda vez que sino lo hace así, estaría en un problema de trasgresión a la norma o en su caso falta de cumplimiento a la misma, por lo que con su actuar la autoridad fiscal incurriría en ilegalidad dentro de su facultad de comprobación en contra del contribuyente.
6. La autoridad fiscal debe entender que no porque se le otorgue un sin fin de facultades para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y las utilice en exceso a cargo del contribuyente va a recaudar mas, sino es todo lo contrario, la autoridad lo que provoca es inseguridad, desconfianza y temor al contribuyente, lesionando de esta forma dos principios fundamentales del derecho que es la seguridad jurídica y el principio de legalidad.
7. Es necesario que el estado mexicano establezca para su sostenimiento una buena política fiscal, que no solo le produzca recursos para satisfacer necesidades, sino que también emplee técnicas de recaudación que respete los principios jurídicos que rigen al país y que se encuentran plasmados en la Constitución Federal, pues una política fiscal que no encuentra apoyo en la Constitución produce consecuencias nocivas que vienen a nulificar la economía del país.
8. El comportamiento del contribuyente mexicano siempre será adverso al pago del tributo, pues a nadie le agrada ver reducida su capacidad económica, sin embargo el buen uso de la recaudación y una buena administración pública puede influir en ir venciendo esa natural resistencia, que la omisión al pago sea la excepción y no la regla, meta que el fisco mexicano ve hoy muy distante.

BIBLIOGRAFIA

1. ACOSTA ROMERO, Miguel, **Compendio de Derecho Administrativo Parte General. Teoría General del Acto Administrativo**, Editorial Porrúa, Cuarta edición, México 2003, 636 pp.
2. ADAM ADAM, Alfredo, BECERRIL LOZADA, Guillermo, **La Fiscalización en México**, Primera edición, Editorial Dirección General de Publicaciones México 1986, 250 pp.
3. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, **Las Garantías Individuales**, Décimo novena edición, Editorial Porrúa S.A., México 1985, 758 pp.
4. **Derecho Constitucional Mexicano**, Octava edición, Editorial Porrúa, México 1991, 1048 pp.
5. BARRAGAN SALVATIERRA, Carlos, **Derecho Procesal Penal**, Editorial Mc Graw Hill, México 2002, 580 pp.
6. CASTAÑON R. Jesús, **Historia de la Secretaría de Hacienda**, Revista de Administración Pública, N. 11 enero – marzo, México 1959, 160 pp.
7. CARTAS SOSA, Rodolfo, AYALA VALLEJO Graciela, **Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal**, Editorial Themis, México 2003, 311 pp.
8. COLIN SÁNCHEZ, Guillermo, **Derecho Mexicano de Procedimientos Penales**, Décimo séptima edición, Editorial Porrúa, México 1998, 886 pp.
9. CARRASCO IRIARTE, Hugo, **Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria**, Primera edición, Editorial Themis, México 1987, 210 pp.

10. DE LA GARZA, Sergio Francisco, **Derecho Financiero Mexicano**, Décima edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1981, 924 pp.
11. DIEP DIEP, Daniel y DIEP HERRAN Maria del Carmen, **Defensa Fiscal**, Primera edición, Editorial Pac SA de CV, México 1999, 710 pp.
12. DIEP DIEP, Daniel, **El Tributo y la Constitución**, Primera edición, Editorial Pac SA de CV, México 1999, 375 pp.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto, **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas**, Vigésima Tercera edición, Editorial Porrúa S.A., México 1981, 511 pp.
14. FAYA VIESCA, Jacinto, **Administración Pública Federal**, Editorial Porrúa S.A, México 1979, 675 pp.
15. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, **Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales**, Primera edición, Editorial Do Fiscal Editores, México 1983, 171 pp.
16. GOMEZ LARA, Cipriano, **Teoría General del Proceso**, Novena edición, Editorial Harla S.A. de C.V, México 1996, 337 pp.
17. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, **Lecciones de Derecho Tributario**, Novena edición, Editorial Thomson Editores SA de CV, México 2004, 451 pp.
18. LOPEZ CRUZ, Fernando, **Dictamen Fiscal**, Décimo tercera edición, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2004, 451 pp.
19. MARGAÍN B, Hugo, **Evolución de la Hacienda Pública**, Publicaciones de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, México 1996, 35 pp.

20. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, **Las Facultades de Comprobación Fiscal**, Segunda edición, Editorial Porrúa, México 2001, 340 pp.
21. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**, Décimo Séptima edición, Editorial Porrúa, México 2004, 355 pp.
22. **De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad**, Décima edición, Editorial Porrúa, México 2001, 479 pp.
23. **El Recurso Administrativo en México**, Sexta edición, Editorial Porrúa, México 2001, 251 pp.
24. **Nociones de Política Fiscal**, Primera edición, Editorial Porrúa SA de CV, México 1994, 243 pp.
25. MARTINEZ VERA, Rogelio, **La Fiscalización de Impuestos Federales**, Monterrey NL 1981
26. MABARAK CERECEDO, Doricela, **Derecho Financiero Público**, Editorial Mc Graw Hill, México 1995, 247 pp.
27. MARTINEZ BAHENA, JOSE Luis, **Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria**, Segunda edición, Editorial Sista, México 2001, 455 pp.
28. MARTINEZ BAZAVILVAZO, Alejandro, **Visitas Domiciliarias Fiscales**, Primera edición, Editorial Tax Editores Unidos SA de CV, México 1999, 208 pp.
29. ORRANTÍA ARELLANO, Fernando A, **Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal**, Segunda edición, Editorial Porrúa, México 2001, 366 pp.

30. OVALLE FAVELA, José, **Garantías Constitucionales del Proceso**, Segunda edición, Editorial Oxford, México 2002, 474 pp.
31. PORRÚA PEREZ, Francisco, **Teoría del Estado**, Vigésima quinta edición, Editorial Porrúa S.A., México 1992, 533 pp.
32. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNES Jorge, **Derecho Tributario Mexicano**, Segunda edición, Editorial Trillas, México 1994, 440 pp.
33. SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo, **Derecho Tributario**, Segunda Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988, 892 pp.
34. SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, **Derecho Fiscal Mexicano**, Segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 2001, 597 pp.
35. SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, **La Ilegalidad en las Revisiones Fiscales**, Primera edición. Editorial Porrúa, México 2004, 258 pp.
36. SANCHEZ LEON, Gregorio, **Derecho Fiscal Mexicano**, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1991, 471pp.
37. SMITH, Adam, **La Riqueza de las Naciones**, Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1994, 917 pp.
38. SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, **Hacienda y Derecho I**, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1975, 505 pp.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Código Federal de Procedimientos Civiles.
4. Ley del Servicio de Administración Tributaria.
5. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
6. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
7. Ley sobre el Escudo, la Bandera y el Himno Nacionales.
8. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
9. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
10. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

OTRAS FUENTES

1. BARANDIRAN, Rafael, **Diccionario de Términos Financieros**, Segunda edición, Editorial Trillas, México 1990.
2. CARBANELLAS DE TORRES, Guillermo, **Diccionario Jurídico Elemental**, Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires 1988.
3. Colecciones Garantías Individuales - **Las Garantías de Seguridad Jurídica**, Segunda edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2005.
4. DE PINA VARA Rafael, **Diccionario de Derecho**, Décimo primera edición, Editorial Porrúa S.A., México 1983.
5. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, Poder Legislativo Federal, LIX Legislatura, correspondiente al Segundo Periodo Ordinario de Sesiones del Tercer año de ejercicio.
6. Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo A-CH, Décimo tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
7. Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo D-H, Cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1991.
8. Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo P-Z Segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 1988.
9. Instituto de Investigaciones Jurídicas, **Diccionario Jurídico Mexicano**, Tomo A-CH, Quinta edición, Editorial Porrúa S.A., México 1992.
10. PALLARES, Eduardo, **Diccionario de Derecho Procesal**, Vigésima Cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1998.
11. VALLETTA, Maria Laura, **Diccionario Jurídico**, Editorial Valleta Ediciones S.R.L. , Buenos Aires 2001.

CONSULTAS EN PÁGINAS DE INTERNET

1. www.camaradediputados.gob.mx
2. www.sat.gob.mx
3. www.directorio.gob.mx
4. www.juridicas.unam.mx
5. cronica.diputados.gob.mx
6. gaceta.diputados.gob.mx